

KETENKRACHT

De samenwerking (relatie)
tussen de interne auditor
en de externe accountant.

Intern en Overheids
accountants



NBA

November 2020

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



© 2020 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd,
opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of
openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij
door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke
andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming
van de NBA.

INHOUD

1.	INLEIDING	4
2.	'GOOD PRACTICES'	7
2.1	SAMENWERKING KPN EN EY BIJ JAARREKENINGCONTROLE	7
2.2	SAMENWERKING RABOBANK EN PWC	10
2.3	SAMENWERKING SVB EN MAZARS BIJ JAARREKENINGCONTROLE	12
3.	ONDERZOEK	14
3.1	INLEIDING	14
3.2	ALGEMENE KENMERKEN IAD'S	14
3.3	NADERE INVULLING SAMENWERKING BIJ JAARREKENINGCONTROLE	15
3.4	NADERE INVULLING SAMENWERKING BIJ ANDERE ASSURANCE OPDRACHTEN	18
3.5	VERANDERING IN ONDERLINGE SAMENWERKING ?	18
3.6	VERANDERING IN HOUDING / GEDRAG ANDERE PARTIJ?	19
3.7	WISSELING ACCOUNTANTSKANTOOR / ACCOUNTANT?	19
3.8	OVERIGE UITKOMSTEN	19
3.8.1	ANDERE BEVINDINGEN OF 'GOOD PRACTICES'	19
3.8.2	IDEEËN OM SAMENWERKING TE OPTIMALISEREN	20
3.9	STELLINGEN	21
4.	CONCLUSIES	24
BIJLAGEN		
1.	Enquête <i>Ideeën om de samenwerking te verbeteren.</i>	26
2.	Artikel <i>Externe accountants en interne auditors verkennen 'best practices' in samenwerking.</i>	33
3.	Verslag <i>Discussiemiddag NBA-LIO: samenwerking externe accountant en interne auditor is geen 'one size fits all'.</i>	35
4.	Artikel <i>Ketenkracht werkt!</i>	37
5.	Artikel <i>Hoe nauw werken interne auditors en externe accountants samen?</i>	38
6.	BADO-notitie <i>De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden.</i>	42



1. INLEIDING

De NBA heeft in het voorjaar van 2018 haar vernieuwingsagenda gepubliceerd.

Deze vernieuwingsagenda geeft weer hoe de NBA de accountantsfunctie in de toekomst wil versterken. Een toekomst waarin de relevantie van het accountantsberoep verankerd is in de samenleving en waarin accountants met ambitie en trots hun vak uitoefenen. Dat streven naar maatschappelijke relevantie rust op een fundament van kwaliteit, innovatie, lerend vermogen en de zichtbaarheid die bij een 'sterk merk' hoort. De vernieuwingsagenda is verder uitgewerkt in een aantal projecten.

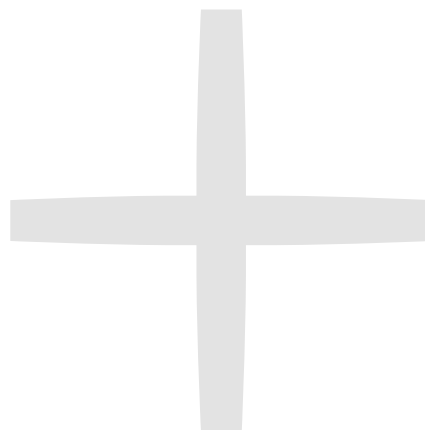
Een van die projecten heet **Ketenkracht**. Daar verstaat de NBA het volgende onder:

Doel: het verbeteren van de kwaliteit van de financiële keten:

Kwaliteitsverbetering door de gehele financiële keten is het doel van het project Ketenkracht. Uit de gedeelde oorzakenanalyse van de OOB-kantoren blijkt dat de kwaliteit van bedrijfsadministraties een van de bepalende factoren is voor controlekwaliteit. Achter elke falende accountant staat een falende cfo. Of beter gezegd: een uitstekende financiële functie stimuleert uitstekende controlekwaliteit. Een keten is zo sterk als de zwakste schakel. Dat vergt een sectorbrede kwaliteitsbenadering, die start met attitude, cultuur en gedrag. Daarin willen we accountants uit verschillende disciplines – financieel managers, internal auditors, samenstellende- en controlerende accountants - per sector bij elkaar brengen om kennis uit te wisselen en het debat aan te gaan over de gewenste versterking van de verschillende schakels in de keten. Daarbij kan het gaan om zaken als de financiële functie, de administratieve beheersing, maar bijvoorbeeld ook om risico gestuurd denken en investeringsdilemma's.

Een belangrijke schakel in de keten van de informatieverschaffing betreft de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant. Op welke wijze wordt die samenwerking ingevuld in Nederland en wat zijn 'good practices'? Beide beroepsgroepen zijn al langer gewend om met elkaar samen te werken, maar mede onder invloed van corporate governance ontwikkelingen is die samenwerking aan verandering onderhevig. Zowel externe accountants als interne auditors rapporteren aan de raad van commissarissen en worden regelmatig uitgenodigd in de vergadering van die raad of zijn audit commissie. Dit vereist een goede onderlinge afstemming.

Interne auditors vormen een relatief jonge beroepsgroep die als 'third line of defence' focust op de kwaliteit van de interne risicobeheersing als onderdeel van goede corporate governance. Het beroep van externe accountant bestaat in Nederland daarentegen al meer dan 125 jaar.



Uit de volgende bepalingen in de Nederlandse corporate governance code (Code van Manen) blijkt het belang van een goede samenwerking en informatie uitwisseling:

1.3.3 Werkplan van de interne audit functie

De interne audit functie stelt een werkplan op en betreft hierbij het bestuur, de auditcommissie en de externe accountant. Het werkplan wordt ter goedkeuring voorgelegd aan het bestuur en vervolgens aan de raad van commissarissen. In dit werkplan wordt aandacht besteed aan de interactie met de externe accountant.

1.3.4 Uitvoering werkzaamheden

De interne audit functie beschikt over voldoende middelen om het werkplan uit te voeren en heeft toegang tot informatie die voor de uitvoering van haar werkzaamheden van belang is. De interne audit functie heeft direct toegang tot de auditcommissie en de externe accountant. Vastgelegd wordt op welke wijze de auditcommissie door de interne audit functie wordt geïnformeerd.

1.3.5 Rapportages bevindingen

De interne audit functie rapporteert onderzoeksresultaten aan het bestuur, rapporteert de kern van de resultaten aan de auditcommissie en informeert de externe accountant. In de onderzoeksresultaten van de interne audit functie wordt in ieder geval aandacht besteed aan:

- i. gebreken in de effectiviteit van de interne risicobeheersings- en controlesystemen;
- ii. bevindingen en observaties die van wezenlijke invloed zijn op het risicoprofiel van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming; en
- iii. tekortkomingen in de opvolging van aanbevelingen van de interne audit functie.

Er zijn veel overeenkomsten tussen interne auditors en externe accountants: er is bij beiden sprake van hoog opgeleide onderzoekers, die risk based te werk gaan en te maken hebben met toenemende (internationale) regelgeving en extern toezicht op kwaliteit. Onafhankelijkheid staat hoog in het vaandel, ook al worden beiden betaald door hun opdrachtgevers. Veel interne auditors zijn lid van dezelfde beroepsorganisatie (NBA) en hebben dezelfde opleiding gevolgd als de externe accountants

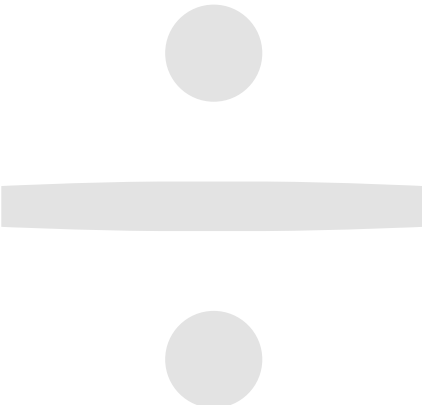
Er is echter ook sprake van verschillende verantwoordelijkheden en verschillen in scope van de onderzoeken. De externe accountant geeft ten behoeve van het maatschappelijk verkeer zekerheid bij de jaarrekening en andere financiële verantwoordingen. De interne auditor richt zich primair op de kwaliteit van de interne beheersing ten behoeve van het bestuur en via de RvC de stakeholders van de organisatie. Ondanks verschillen in scope dient de interne auditor op die wijze ook, net zoals de externe accountant, het publiek belang.



Het ligt derhalve voor de hand dat men gebruik maakt van elkaars kennis en ervaringen. De interne auditor heeft veel kennis van de organisatie (blik van binnen) , hij loopt er immers dagelijks in rond. De externe accountant komt bij veel andere organisaties over de vloer en zorgt op die manier voor een goede blik van buiten.

Hoe wordt die samenwerking in de praktijk nu ingevuld? Allereerst volgen in hoofdstuk 2 enkele ‘good practices’ van de hierboven beschreven samenwerking. Daarna bevat hoofdstuk 3 de resultaten van een onderzoek dat de Ledengroep Intern en Overheidsaccountants (LIO) van de NBA in 2019 heeft uitgevoerd. Hoofdstuk 4 bevat de belangrijkste conclusies uit het onderzoek.

Bijlage 1 bevat ideeën en suggesties van de deelnemers aan het onderzoek en dient ter inspiratie om de samenwerking verder te optimaliseren. De overige vijf bijlagen dienen als achtergrondinformatie en geven een beeld van de verschillende samenwerkingsvormen in de praktijk.



2. 'GOOD PRACTICES'

In dit hoofdstuk worden goede voorbeelden van de samenwerking bij KPN, Rabobank en SVB beschreven.

2.1 SAMENWERKING KPN EN EY BIJ JAARREKENINGCONTROLE

Context – omgeving KPN

De Nederlandse telecommunicatiemarkt is sterk gereguleerd, de concurrentie is groot en mensen verwachten uitstekende netwerken. KPN wil de onbetwiste kwaliteitsleider worden. Het interne controlebouwwerk van KPN is mede gebaseerd op de 'three lines of defense'. KPN Audit is de interne audit afdeling van KPN en vormt de derde lijn. KPN Audit bestaat uit een team van circa 15 FTE en de verschillende disciplines (RA, RE en RO) zijn aanwezig. De aanwezige kennis is van een kwalitatief hoog niveau. KPN Audit geeft assurance aan de Raad van Bestuur van KPN over belangrijke projecten en processen binnen de KPN Groep. Concreet betekent dit dat KPN Audit onderzoekt hoe risico's binnen KPN worden beheerst. Ook heeft KPN Audit een quality assurance-rol op het interne controlebouwwerk (GRIP) dat als doelstelling heeft de betrouwbaarheid van de financiële rapportages van KPN Groep te garanderen.

KPN Audit richt zich vier keer per jaar op de betrouwbaarheid van de cijfers en dat neemt circa een derde van haar beschikbare capaciteit in beslag. De documentatievereisten en normen zijn streng, juist omdat Ernst & Young (hierna: EY) als openbaar accountant van KPN Groep voor zijn publieke taak gebruik maakt van dit werk. Met ingang van controlejaar 2015 is EY de openbaar accountant van KPN en gedurende 2014 heeft EY zich nader verdiept in KPN. Het geïntegreerde jaarverslag van KPN bestaat onder andere uit de jaarrekening en het maatschappelijk verslag. Voor de jaarrekening is EUR-IFRS en Titel 9 BW 2 relevant en voor het maatschappelijk verslag hanteert EY Standaard 3810N (Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen). EY verstrekt jaarlijks een gecombineerde controleverklaring.

Inzake de jaarrekeningcontrole heeft EY conform Standaard 610 gebruik gemaakt van het werk van KPN Audit om voldoende controle-informatie te verkrijgen. EY heeft daarvoor KPN Audit geëvalueerd op basis van de gestelde eisen in Standaard 610.

Perspectief internal audit – waarin ziet KPN Audit de toegevoegde waarde?

Overall

Bij KPN Audit is er sprake van vertrouwen, respect en een wederzijdse persoonlijke klik. Ze zeggen elkaar wat ze vinden, zijn volledig transparant en hebben geen verborgen agenda's. Het contact met EY is goed, ze trekken gezamenlijk op en indien noodzakelijk hebben zij dagelijks contact met elkaar. Ze spreken met dezelfde audit voice, wat erg belangrijk is. Tegelijkertijd houden ze elkaar scherp en voeren ze de juiste en soms pittige discussies. Uiteraard wel op een professionele wijze.

Plannings- en interimfase

Vooraf stemt KPN Audit onder andere het interne auditplan met EY af, inclusief scoping cycles en revenue streams, de





risicoanalyse en de materialiteitsbepaling. EY maakt de match met de 'EY Telecom risks' en zorgt voor een brede(re) blik op het geheel en KPN Audit is in staat om de risico's en onderliggende processen uit te diepen. Met elkaar staan KPN Audit en EY nadrukkelijk stil bij de weging van risico's. Het is belangrijk dat zowel KPN Audit als EY de business modellen en de interne organisatie snappen en doorgronden; daarin zoeken ze elkaar op en versterken ze elkaar. De professionele en kritische challenge door EY draagt positief bij aan de kwaliteit van KPN Audit.

Het centrale uitgangspunt is dat EY intensief gebruik maakt van het interne beheersingsmodel van KPN. Tegelijkertijd heeft EY zich grondig verdiept in de KPN Audit methodologie; daar is vanaf het begin goed in geïnvesteerd. In 2014 heeft EY als het ware al schaduw gedraaid en zijn ze zeer intensief met elkaar opgetrokken. En afgesproken is dat de vastleggingen van KPN Audit zoveel als mogelijk voldoen aan de documentatie vereisten van EY.

Bij het doorlopen van de AO/IB werken ze nauw samen. Een mooi voorbeeld zijn de jaarlijkse lijncontroles. KPN Audit bereidt veel voor en EY verricht de review gebruik makend van het voorbereidend werk van KPN Audit.

Uitvoerings- en evaluatiefase

Documentatievereisten stemmen ze aan de voorkant goed met elkaar af, zodat ombouwen van verkregen documentatie door EY niet noodzakelijk is. Het liefst moet het direct 1-op-1 op elkaar aansluiten, ter voorkoming van extra en dubbel werk.

Gemaakte afspraken komt KPN Audit na en (tussentijdse) observaties en bevindingen delen ze met EY. Alles staat in het teken van volledige transparantie en onderschrijving door EY van geconstateerde issues door KPN Audit helpt om de urgentie te benadrukken en bevordert de noodzakelijke opvolging door de organisatie. EY draagt positief bij aan het credo van KPN Audit: 'gelijk hebben, gelijk krijgen en iets voor elkaar krijgen'.

Perspectief externe accountant – waarin ziet EY de toegevoegde waarde?

Overall

KPN Audit spreekt de taal van de externe accountant, kijkt op dezelfde manier tegen de dingen aan en levert kwalitatief goed werk. Ook kennen zij de organisatie en controle-omgeving erg goed, vormt KPN Audit een verlengstuk van de organisatie en vervult KPN Audit een waardevolle coördinerende rol in het audit proces. Voor de vastlegging van de standaard risicoposten maakt EY intensief gebruik van de werkzaamheden van KPN Audit. Ten aanzien van de significante risico's heeft EY zelfstandig controlewerkzaamheden verricht.

Plannings- en interimfase

EY waardeert de open en transparante manier van communiceren, zodat ze tijdig weten waar ze aan toe zijn. En zij durven elkaar de waarheid te zeggen. De vergaande kennis van KPN Audit over de interne organisatie helpt EY en zij maken in hoge mate gebruik van de voorbereide lijncontroles en uitgewerkte procesbeschrijvingen.

Uitvoerings- en evaluatiefase

De opgeleverde documentatie van KPN Audit is van een kwalitatief hoog niveau en de benodigde expertise is intern bij KPN Audit aanwezig. De randvoorwaarden om überhaupt gebruik te kunnen maken van KPN Audit zijn aanwezig en op orde. Dat helpt EY om een goed dossier te vormen en te voldoen aan de vaktechnische vereisten. Naarmate het risico toeneemt (en in geval van significante risico's) verricht EY zelfstandig meer werkzaamheden, omdat zij in overeenstemming met Standaard 610 bepaalde werkzaamheden aantoonbaar zelfstandig moeten verrichten. Overigens ervaart EY dat niet als een belemmering en slaagt EY er in om daarin een juiste balans te vinden.

EY probeert het maximale uit de samenwerking met KPN Audit te halen, door elkaar op te zoeken, aan te vullen en te versterken. EY zoekt de juiste balans, door daar waar mogelijk dubbel werk te voorkomen en tegelijkertijd haar zelfstandige (vaktechnische) verantwoordelijkheid te nemen.



Perspectief belangrijkste stakeholders – waarin zien stakeholders de toegevoegde waarde?

De Audit Committee is het hiermee eens en vindt een goede samenwerking IA én EA, ‘1 audit voice’, het voorkomen van onaangename verrassingen en het hebben van een kwalitatief goed interne controle bouwwerk van groot belang.

2.2 SAMENWERKING RABOBANK EN PWC

Context – omgeving Rabobank

Rabobank is een financiële dienstverlener voor circa 8,3 miljoen klanten in 38 landen. Zij werkt nadrukkelijk aan de ontwikkeling van de Rabobank van de toekomst. Het is een unieke, coöperatieve bank die van grote maatschappelijke betekenis is en die een bijdrage wil leveren aan het oplossen van het wereldvoedselvraagstuk. Rabobank wil een betekenisvolle coöperatie zijn, zowel in haar thuismarkt Nederland als in de andere landen in de wereld waar ze actief zijn in de Food & Agrisector.

Rabobank hanteert het “three lines of defense model” en Audit Rabobank (hierna: Audit) vormt de derde lijn. Audit bestaat uit ongeveer 180 medewerkers in Nederland en verricht diverse interne audits. De verschillende disciplines (RA, RE, CIA en RO) zijn aanwezig en Audit werkt ook met ervaren medewerkers uit het bankbedrijf zonder audit achtergrond. Audit beschikt over een eigen bureau vaktechniek.

Audit voerde net zoals andere banken een volledige controle uit op de jaarrekening waarbij de externe accountant steunde op deze financial audit werkzaamheden. Hoewel alle andere grootbanken al enige tijd geleden waren gestopt met dit model, voerde Audit bij de komst van PwC als externe accountant in 2016 nog steeds de controle uit op de cijfers van de Nederlandse onderdelen. In 2019 is sprake van een belangrijke verschuiving van het werk. Audit houdt zich niet meer bezig met de controle van de betrouwbaarheid van de cijfers in de jaarrekening. Audit voert nog wel werkzaamheden uit op het Rabo In-Control (SOx) proces. Dit proces vormt de basis voor de interimcontrole door PwC. De dossiers ten behoeve van de gegevensgerichte werkzaamheden worden direct door de eerste en tweede lijn aan PwC opgeleverd.

Vanaf 2019 is de samenwerking tussen Audit en PwC op basis van Standaard 610 met name gericht op:

1. Operational audits op het Rabo In-Control proces;
2. Werkzaamheden door Audit ten aanzien van de kredietvoorzieningen op de balans;
3. Niet financiële-informatie (ESG) in het jaarverslag.

Onderstaande uitwerking gaat nader in op de samenwerking met ingang van 2019.

Perspectief internal audit – waarin ziet Audit de toegevoegde waarde?

Overall

Audit heeft een goede vertrouwensrelatie met PwC en ervaart een wederzijdse klik. Het contact is zeer frequent. De samenwerking kenmerkt zich door volledige transparantie, en Audit verstrekt al haar onderzoeksresultaten en rapportages aan PwC.

Onderdelen 1 en 2

Audit verricht diepgaande gegevensgerichte controlewerkzaamheden met betrekking tot de kredietvoorzieningen. Op basis van een prepared-by-client van PwC zijn de verwachtingen helder, en de door Audit opgeleverde controledossiers en documentatie voldoen aan de daaraan te stellen eisen.

Verder verricht Audit diverse operational audits, om vergaande inzichten te genereren in de processen en ter verbetering van het Rabo In-Control proces. Aan de voorkant vindt uitgebreide afstemming plaats met PwC inzake het auditjaarplan, de risico-analyse en het aantal testwerkzaamheden met betrekking tot de onderkende controles en beheersmaatregelen. PwC gebruikt dit voor hun interimcontrole.

PwC beschikt over een zeer breed netwerk en daarmee wereldwijd over experts. Het is bijvoorbeeld goed denkbaar dat een expert uit Canada naar Nederland komt om zijn of haar expertise te delen met de bank en het audit team.

Onderdeel 3

In het jaarverslag van Rabobank wordt niet-financiële (ESG) informatie opgenomen. Op de opgenomen informatie worden door Audit werkzaamheden uitgevoerd en PwC maakt gebruik van deze werkzaamheden voor haar beoordelingsopdracht op deze cijfers. Deze beoordeling is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. De Rabobank is minder ervaren op dit terrein en er is beperkt sprake van interne beheersing.

De exacte scope wordt goed afgestemd met PwC alsmede de noodzakelijke documentatie ter onderbouwing van de opgenomen informatie. PwC geeft richting en Audit bereidt het auditplan voor en voert de werkzaamheden uit. Ook komt het voor, dat de organisatie voornemens is bepaalde informatie zonder gedegen onderbouwing op te nemen. Audit voert dan het gesprek met de organisatie, brengen de opties in kaart en gaan indien nodig in gesprek met PwC.

Perspectief externe accountant – waarin ziet PwC de toegevoegde waarde?

Overall

PwC heeft bijna dagelijks contact met Audit, en twee keer per maand gaat PwC in gesprek met de CFO waarbij Audit ook vertegenwoordigd is. Het contact is goed, issues worden gedeeld en de opmerkingen en aanbevelingen van PwC worden serieus genomen.

Onderdelen 1 en 2

Met ingang van 2019 heeft PwC in het kader van de jaarrekeningcontrole rechtstreeks contact met de eerste en tweede lijn, en met betrekking tot de beschreven aspecten (zie context) maakt PwC intensief gebruik van het werk van Audit. PwC neemt Audit mee in haar beschouwing van *Standaard 315 Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.

Audit beschikt over de noodzakelijke expertise om de kredietvoorzieningen gegevensgericht te controleren. In die zin vormt Audit het perfecte verlengstuk naar de organisatie en kunnen zij een controledossier vormen, wat voor PwC erg bruikbaar is in het kader van de jaarrekeningcontrole.

Audit is gespecialiseerd in het uitvoeren van operational audits, en PwC ziet daarin ook echt de kracht van Audit en het helpt de organisatie om beter in control te zijn. De walkthroughs en uitgevoerde testwerkzaamheden door Audit, zijn voor PwC erg bruikbaar tijdens de interimcontrole. PwC gaat altijd na wat voor impact het kan hebben op de jaarrekeningcontrole, en wat de noodzakelijke opvolging moet zijn. Met elkaar helpen PwC en Audit de organisatie zo verder.

PwC is van mening dat de huidige samenwerking goed aansluit bij de organisatorische wijzigingen binnen de Rabobank. Enerzijds worden de verantwoordelijkheden neergelegd bij de eerste en tweede lijn (en intern onnodig dubbel werk voorkomen) en anderzijds wordt de kracht, expertise en beschikbare capaciteit van Audit optimaal benut en ingezet.

Onderdeel 3

Het volwassenheidsniveau van de Rabobank moet nog groeien op dit terrein en PwC kan hierbij helpen. Het helpt dat Audit zich goed kan verplaatsen in hetgeen een accountant nodig heeft om tot een oordeel te kunnen komen. Hierdoor voeren PwC en Audit het juiste gesprek met elkaar. Er is sprake van intensief contact over de exacte scope, de benodigde controledocumentatie en de controleerbaarheid van op te nemen informatie.



2.3 SAMENWERKING SVB EN MAZARS BIJ JAARREKENINGCONTROLE

Context – omgeving SVB

Binnen de SVB wordt gewerkt conform de ‘three lines of defense (3LoD)’ – gedachte. Dat draagt bij aan een versterking van de risicocultuur, het nemen van verantwoordelijkheid voor het managen van risico's en een sterke interne beheersing. Risicomanagement is belangrijk op alle niveaus binnen de SVB. Er is sprake van drie verdedigingslijnes om de gewenste beheersing van de risico's optimaal te borgen. De Raad van Bestuur is eigenaar van het risicomanagement.

De eerste lijn draagt zorg voor het beheersen van de operationele risico's. In het kader van de jaarrekeningcontrole worden de tweedelijns werkzaamheden verricht door de afdelingen; Operational Control (o.a. ten behoeve van de rechtmatigheidscontrole), Finance & Control en IT. De derde lijn wordt gevormd door de Audit Dienst SVB (hierna: AD SVB). De AD SVB is verantwoordelijk voor de controle en certificering van o.a. het SUWI Jaarverslag.

De AD SVB verstrekt jaarlijks een controleverklaring (inclusief rechtmatigheid) bij het SUWI Jaarverslag aan het Ministerie van SZW. Het SUWI jaarverslag heeft de overheid als verspreidingskring. De Nederlandse controlestandaarden zijn van toepassing op deze verstrekking. De vierde lijn is de externe accountant. Met ingang van controlejaar 2018 controleert Mazars het SUWI Jaarverslag. Mazars verstrekt een getrouwheidsverklaring (exclusief rechtmatigheid). Het doel van deze externe verklaring is enerzijds een onderdeel van het toezichtbeleid SZW en anderzijds kan de SVB hiermee het SUWI Jaarverslag inclusief controleverklaring openbaar maken.

De samenwerking tussen Mazars en de AD SVB is met ingang van controlejaar 2018 opgestart. Inzake de controle van het SUWI Jaarverslag 2018 heeft Mazars conform Standaard 610 gesteund op de AD SVB om voldoende controle-informatie te verkrijgen. Mazars heeft daarvoor de AD SVB geëvalueerd op basis van de gestelde eisen in Standaard 610.

Perspectief internal audit – waarin ziet AD SVB de toegevoegde waarde?

Overall

Van planningsfase tot en met de evaluatiefase van de controle zijn Mazars en de AD SVB gezamenlijk opgetrokken. Een vertrouwensrelatie is opgebouwd en er is sprake van wederzijds respect.

De AD SVB kan gebruik maken van de voordelen van de schaalgrootte van Mazars. Mazars houdt de AD SVB scherp in de ontwikkelingen van het afleggen van verantwoording over de uitgevoerde controle.

Plannings- en interimfase

Tijdens de planningsfase van de controle zijn onder andere de controle-aanpak, risico-analyse, frauderisico-analyse en materialiteitsbepaling besproken en afgestemd. Een externe blik ervaart de AD SVB als een professionele challenge en draagt positief bij aan de kwaliteit van de controle van de AD SVB. Mazars beschikt over een brede blik op basis van opgedane ervaringen bij soortgelijke organisaties en daar kan de AD SVB haar voordeel mee doen.

Uitvoerings- en evaluatiefase

Vooraf heeft afstemming plaatsgevonden tussen Mazars en de AD SVB over dossiervereisten en de inhoud / opzet van ‘working papers’, zodat de controledocumentatie zo bruikbaar mogelijk is voor Mazars en dubbel werk wordt voorkomen. Tijdens de uitvoering van de werkzaamheden worden de gemaakte afspraken nagekomen.

Gedurende het controletraject deelt de AD SVB tijdig eventuele geconstateerde issues, waarbij Mazars als extra sparringpartner fungeert. In geval van vaktechnische discussie tussen de financiële administratie en de accountants kan Mazars een consult indienen bij hun Bureau Vaktechniek. Mazars als externe accountant kan het belang van bevindingen onderschrijven waardoor de urgentie voor de SVB duidelijker wordt. De consequenties van tussentijdse bijzonderheden in de controle worden op moment van voordoen onderling afgestemd en, indien nodig, past de AD SVB haar controle-aanpak aan. Dit draagt positief bij aan het effectief en efficiënt doorlopen van de controle.

Toekomstgericht

Mazars beschikt over kennis en kunde met betrekking tot data-analyse en zijn in het bezit van specifieke tooling. Hierdoor kan Mazars de AD SVB ondersteunen om specifieke SVB tooling te ontwikkelen, die de AD SVB in kan zetten voor de controle. Ook dit kan bijdragen aan innovatiever, slimmer en efficiënter controleren. Momenteel is de AD SVB aan het verkennen wat de mogelijkheden zijn.

Perspectief externe accountant – waarin ziet Mazars de toegevoegde waarde?

Overall

De AD SVB spreekt de taal van de externe accountant, vormt het verlengstuk naar de eerste en tweede lijn en heeft een waardevolle coördinerende rol in het audit proces. Met de AD SVB heeft Mazars een professionele samenwerking ervaren. Professionele challenge vindt op hoog niveau plaats en frequent overleg is waardevol gebleken.

Mazars heeft zoveel als mogelijk gebruik gemaakt van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en controledossiers van de AD SVB. Voor de vastlegging van de standaard risico posten steunt Mazars op de dossiers van de AD SVB. Ten aanzien van de significante risico's heeft Mazars zelfstandig controlewerkzaamheden verricht.

Plannings- en interimfase

De planningsfase is intensief met elkaar afgestemd zodat de opgeleverde documentatie voor de plannings- en interim-fase door de AD SVB positief bijdraagt aan de kwaliteit van het controledossier van Mazars. Deze samenwerking zorgt voor meer diepgang en kennis bij de controle. De AD SVB weet goed wat er speelt binnen de organisatie en is daardoor in staat om issues / risico's goed uit te diepen. Mazars kan vaktechnisch en op basis van haar branche kennis toegevoegde waarde leveren.

Mazars maakt gebruik van de procesbeschrijvingen en lijncontroles die opgenomen zijn in de dossiers van de AD SVB. In haar review stelt Mazars vast dat de vastlegging conform de controlestandaarden is.

Uitvoerings- en evaluatiefase

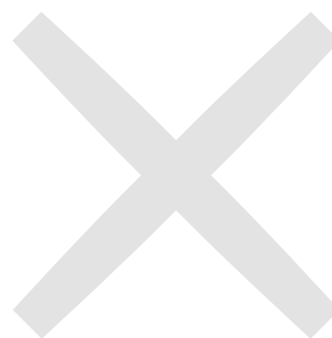
Vooraf en tijdens het controletraject hebben Mazars en de AD SVB afstemming over de verwachte kwaliteit van de op te leveren stukken, de documentatievereisten en noodzakelijke diepgang in de vastlegging. Ook bespreken zij de opbouw en inhoud van dossiertemplates. Het doel hiervan is om de bruikbaarheid voor Mazars te vergroten zodat dubbel werk voorkomen kan worden. De controlewerkzaamheden zijn voorbereid door de AD SVB. Doordat vooraf afspraken zijn gemaakt over de documentatie, heeft Mazars maximaal gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van de AD SVB.

Mazars heeft overleg gevoerd met haar Bureau Vaktechniek over het naleven van de vereisten in Standaard 610 om de juiste combinatie van efficiency en onafhankelijkheid te waarborgen. Dubbel werk wil Mazars voorkomen, maar bepaalde controlewerkzaamheden moet Mazars aantoonbaar zelfstandig verrichten. Daarbij heeft Mazars gezocht naar een goede balans tussen steunen op de controle werkzaamheden van de AD SVB, en het nemen van haar zelfstandig (vaktechnische) verantwoordelijkheid.

Perspectief belangrijkste stakeholders – waarin zien stakeholders de toegevoegde waarde?

De RvB SVB onderschrijft de toegevoegde waarde van de samenwerking tussen Mazars en AD SVB. Het is voor de RvB SVB een extra bevestiging dat de AD SVB kwalitatief goed werk levert en is ook van mening dat de samenwerking efficiënt is ingeregeld. Mazars richt zich met name op de significante risico's en komt zelfstandig tot oordeelsvorming daaromtrent. Verder vindt de RvB SVB het belangrijk dat de samenwerking zorgt voor een professionele challenge en daarmee extra scherppte.





3. ONDERZOEK ONDER INTERNE AUDITORS EN EXTERNE ACCOUNTANTS

3.1 INLEIDING

In het voorjaar en zomer van 2019 heeft het bestuur van de NBA Ledengroep Intern en Overheidsaccountants (LIO) onderzoek gedaan naar de onderlinge samenwerking tussen interne auditors en hun externe accountants. Hiertoe heeft LIO een korte vragenlijst uitgezet onder 177 hoofden van Nederlandse interne audit diensten (hierna: IAD's) en hun externe accountants (EA's).

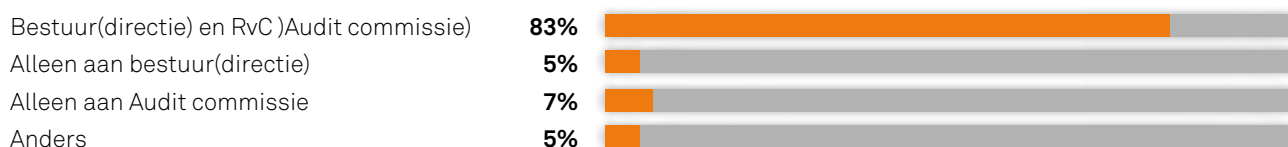
In die vragenlijsten werden o.a. vragen gesteld over die onderlinge samenwerking (relatie) in het kader van de jaarrekeningcontrole en andere assurance opdrachten. De response op de vragenlijsten was 32 % (N=57) voor de IAD's en 10% (N=18) voor de EA's. Het onderzoek betrof een nulmeting.

In juli 2019 zijn de onderzoeksresultaten besproken tijdens een discussiebijeenkomst waaraan ca. 50 internal auditors en externe accountants deel namen. Bijlage 3 bevat een weergave van deze bijeenkomst. Hieronder volgen de onderzoeksresultaten.

3.2 ALGEMENE KENMERKEN IAD'S

3.2.1 Rapportage en positionering IAD's

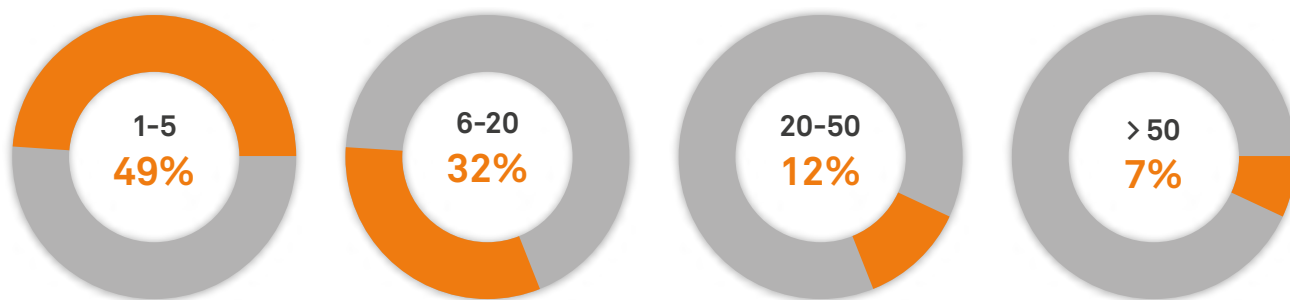
Vrijwel alle IAD's zijn zo onafhankelijk mogelijk gepositioneerd in hun organisatie. Dit is voor de EA een belangrijke randvoorwaarde om te kunnen steunen op / gebruik te kunnen maken van het werk van de IAD. De IAD's rapporteren aan:



3.2.2 Soorten audits

De IAD's voeren verschillende soorten audits uit, zoals operational audits, compliance audits, IT audits en financial audits . Met name de laatste categorie audits (56 % van de respondenten) is van belang voor de EA in het kader van de jaarrekeningcontrole.

3.2.3 Omvang IAD's (in FTE)



Veel IAD's hebben een beperkte omvang. Dit gegeven kan van invloed zijn op de intensiteit van de samenwerking met de EA. Bij een kleine IAD zal de EA wellicht minder gebruik kunnen maken van het werk van de IAD.

3.2.4 Stakeholders

95% van de IAD's geeft aan dat hun stakeholders (bestuur, RvC, Audit commissie) vragen stellen over de samenwerking met de EA. Dit geeft mogelijk aan dat zij groot belang hechten aan een goede onderlinge afstemming en samenwerking.

3.2.5 Onderling overleg

Meer dan 90% van de IAD's geeft aan regelmatig (3-12 keer per jaar) formeel te overleggen met de EA. Dit is een positieve uitkomst; om samen te kunnen werken is overleg immers onontbeerlijk.

3.3 NADERE INVULLING SAMENWERKING BIJ JAARREKENINGCONTROLE

Uit het onderzoek: (stelling 11) blijkt dat 91% (94% volgens de EA's) van de IAD's samenwerkt met de EA, waarbij de invulling van die samenwerking sterk kan verschillen. Opvallend is dat bij slechts 25% van de IAD's de EA steunt op de werkzaamheden van de IAD op basis van Standaard 610. Dit betreft de standaard waarin de verantwoordelijkheden van de EA worden beschreven indien hij gebruik maakt van de werkzaamheden van de IAD. Positief is dat rapporten en risico-analyses vrijwel altijd worden gedeeld. Dit neemt niet weg dat uit de hieronder weergegeven percentages blijkt dat er nog voldoende ruimte is om de samenwerking te intensiveren.

Stelling	% IAD's	% EA
1. De EA heeft een evaluatie uitgevoerd van de IAD in het kader van Standaard 610.	28	56
2. De EA steunt op de werkzaamheden van de IAD conform Standaard 610.	25	22
3. De EA maakt gebruik van de werkzaamheden van de IAD maar niet op basis van Standaard 610.	47	28
4. Wij delen rapporten en risico analyses.	97	78
5. Wij hebben inzicht in elkaars controle aanpak.	68	61
6. De IAD betreft de EA in zijn risico analyse en audit planning.	67	56
7. De EA betreft de IAD in zijn risico analyse en audit planning.	51	67
8. De IAD heeft inzicht in de controledossiers van de EA.	4	0
9. De EA heeft inzicht in de dossiers van de IAD.	53	56
10. De EA denkt mee in het verbeteren van de internal audit functie.	26	50
11. Er is geen samenwerking met de andere partij in het kader van de jaarrekeningcontrole.	9	6





Op basis van de antwoorden op de stellingen hierboven valt een aantal zaken op:

- Veel EA's (44%) voeren geen evaluatie uit van de IAD in het kader van Standaard 610. Voor zover dat wel gebeurt lijkt de IAD daar niet altijd van op de hoogte te zijn.
- Slechts bij 25%/22% van de respondenten wordt daadwerkelijk gesteund op de werkzaamheden van de IAD conform Standaard 610. Een extern accountant meldt dat zij naar aanleiding van AFM inspecties scherp zijn op de bepalingen van Standaard 610 hetgeen hen beperkt in het gebruik maken van de IAD.
- Indien de EA niet steunt op de werkzaamheden van de IAD op basis van Standaard 610 wordt lang niet altijd op een andere wijze gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de IAD.
- De IAD's hebben geen inzicht in de controledossiers van de EA.

Hieronder volgen enkele toelichtingen op de antwoorden van de respondenten:

"We hebben een LAT relatie. Houden elkaar op de hoogte, maar werken complementair". (IAD)

"Materieel wordt er gesteund op de werkzaamheden maar formeel niet omdat het voor de externe accountant efficiënter is om aanvullende werkzaamheden te verrichten dan aan de vereisten van Standaard 610 te voldoen". (IAD)

"Transparante en vertrouwensrelatie, professionele challenge, delen van informatie maar niet op elkander werkzaamheden steunen". (IAD)

"Wij werken vanuit een reviewmodel waarbij de IAD een interne controleverklaring verstrek bij de jaarrekeningen". (IAD)

"Er is regelmatig contact met de externe accountant waarbij de pre-meetings ter voorbereiding op de Audit Committee belangrijk zijn. De voorzitter van de Audit Committee is ook aanwezig bij de pre-meetings". (IAD)

"Coördinatie van de jaarrekeningcontrole ligt bij ons". (IAD)

"We hebben ieder ons eigen gebied, waar we overlappen stemmen we goed af o.b.v. een samenwerkingsovereenkomst". (IAD)

"Wij voeren zelfstandig een volledige jaarrekeningcontrole uit over de verantwoording waar ook de externe accountant een oordeel over geeft. De externe accountant maakt daarbij maximaal gebruik van onze werkzaamheden". (IAD)

"Wij nemen kennis van de controle aanpak en de uitkomsten van de onderzoeken zoals uitgevoerd door de IAD". (EA)

"Met name gericht op risico inschatting. Daarnaast heeft IAD ook een waardevolle coördinerende rol in het audit proces. Zo plaatst de IA director zich soms tussen de accountant en de client om in geval van escalerende issues een oplossing te vinden". (EA)

"De afdeling is te klein om te kunnen voldoen aan COS610. Daarnaast ambieert de afdeling een meer operational audit rol. Op beperkte onderdelen maken wij gebruik van de werkzaamheden als onderdeel van de interne beheersing". (EA)

"Regelmatige afstemming met de IAD in kader van jaarrekeningcontrole en in bredere zin in kader van risico analyses". (EA)

"Wij maken veel gebruik van IAD en steunen waar mogelijk op hun werkzaamheden. Zowel tav processen als gegevensgericht werk. We maken wel ieder ons eigen auditplan en zelfstandige risicoanalyse. Uiteraard is daar wel afstemming over". (EA)



3.4 NADERE INVULLING SAMENWERKING BIJ ANDERE ASSURANCE OPDRACHTEN

Op het terrein van andere assurance opdrachten, zoals bijvoorbeeld bij MVO verslagen of subsidiecontroles, valt op dat er minder wordt samengewerkt dan bij jaarrekeningcontroles.

Sommige respondenten gaven aan dat die opdrachten niet voorkomen. Voor zover er wel sprake is van andere assurance opdrachten blijkt uit de percentages hieronder dat de samenwerking nog veel verder geïntensiveerd kan worden.

Stelling	% IAD's	% EA
1. Wij delen rapporten en risico analyses.	44	28
2. Wij hebben inzicht in elkaars onderzoeks aanpak.	26	17
3. De IAD betreft de EA in zijn risico analyse en audit planning.	35	17
4. De EA betreft de IAD in zijn risico analyse en audit planning.	28	22
5. De IAD heeft inzicht in de dossiers van de EA.	4	0
6. De EA heeft inzicht in de dossiers van de IAD.	35	11
7. Andere assurance opdrachten komen bij onze organisatie of client niet voor.	16	22
8. Wij hebben geen samenwerking met de andere partij in het kader van andere assurance opdrachten.	37	44

Hieronder enkele toelichtingen van respondenten:

"Wij voeren of zelf uit of besteden andere assurance opdrachten uit aan de extern accountant". (IAD)

"Onze externe accountant richt zich op de jaarrekeningcontrole. Wij hebben andere organen voor andere assurance opdrachten". (IAD)

"Wij verrichten werkzaamheden voor integrated reporting". (IAD)

"Wij werken samen op het MVO verslag". (IAD)

"Wij verrichten meerdere ISAE 3402 opdrachten, waarbij de wisselwerking met de IAD plaatsvindt. Wij voeren ook een assurance opdracht uit op de Niet-financiële informatie in het jaarverslag; onze aanpak en rapportage delen wij met de IAD". (EA)

"We verrichten een aantal andere assurance opdrachten, waar we op dezelfde manier samenwerken als bij de jaarrekening". (EA)

3.5 VERANDERING IN DE ONDERLINGE SAMENWERKING ?

De IAD's en EA's werden ook gevraagd of zij de laatste jaren veranderingen hadden waargenomen in hun onderlinge samenwerking (relatie). Bijvoorbeeld wijzigingen in scope, diepgang, positionering van de IAD en wijze van gebruik maken van de IAD.

De helft van de IAD's antwoordde hier bevestigend op. Als nadere toelichting gaven deze IAD's de volgende antwoorden:

- Er wordt minder samengewerkt met de EA op basis van Standaard 610.
- Er wordt intensiever/ meer samengewerkt met de EA.
- De eisen van de EA ten aanzien van het werk van de IAD zijn toegenomen.

Daarnaast werd door de IAD's meerdere malen aangegeven dat de EA meer gegevensgericht is gaan controleren en met meer diepgang, mogelijk onder druk van de AFM. Ook ligt er meer focus op het controledossier en gebruik van checklijsten.

Van de EA's antwoordde 89% bevestigend, waarbij de meesten aangaven dat de samenwerking intensiever is geworden waardoor zij meer gebruik maken van het werk van de IAD. Een enkele EA gaf aan niet meer te kunnen steunen op de IAD.

3.6 VERANDERING IN HOUDING / GEDRAG ANDERE PARTIJ?

De IAD's werden gevraagd of zij een verandering hadden waargenomen in houding en gedrag van de EA.

Bijvoorbeeld scoping, mate waarin op IT wordt gesteund, betrokkenheid bij specifieke onderzoeken.

Hier werd door ruim de helft (54%) bevestigend op geantwoord. Hierbij werden vaak de volgende toelichtingen gegeven:

- De nadruk in de controle ligt meer op dossiervorming. (Sommige IAD's zijn van mening dat dit ten koste lijkt te gaan van de kennis van de controle cliënt bij de EA.)
- Meer focus op gegevensgerichte werkzaamheden.
- De diepgang van de controle is toegenomen.
- De EA richt zich steeds meer op de formele aspecten.

Daarnaast werd meerdere malen genoemd: druk vanuit de AFM, gebruik van data analytics en focus op naleving regelgeving.

Ook de EA's werd gevraagd of zij de laatste jaren een verandering hadden waargenomen in houding en gedrag van de IAD's. Hier werd door 67% van de respondenten bevestigend op geantwoord waarbij werd gemeld dat er meer aandacht is voor IT, data analyse en governance.

3.7 WISSELING ACCOUNTANTSKANTOOR / ACCOUNTANT?

Tevens werd gevraagd of in de laatste drie jaar een wisseling van accountantskantoor of accountant had plaats gevonden en, indien dat het geval was, of dat effect heeft gehad op de onderlinge samenwerking.

30% (17 IAD's) had een dergelijke wisseling meegemaakt. Hiervan gaven 8 IAD's aan dat die wisseling effect heeft gehad op de samenwerking, waarvan 6 meer / intensievere samenwerking ervoeren en 2 juist minder.

Van de EA's had slechts 17% (3 EA's) een wisseling meegemaakt.

3.8 OVERIGE UITKOMSTEN

3.8.1 Andere bevindingen of 'good practices'

De IAD's en EA's werden ook gevraagd of zij nog andere bevindingen of 'good practices' konden noemen die van belang zijn voor de onderlinge samenwerking (relatie).

Hieronder volgt een aantal suggesties en bevindingen:

"De toegevoegde waarde van de externe accountant staat sterk onder druk. En met de wettelijke verplichting wordt deze discussie niet of onvoldoende gevoerd. Daarmee is het een moetje en levert het niet op wat het op zou kunnen leveren". (IAD)

"Zoek naar elkaar kracht bijv. bij de ML een verdeling EA blik van buiten naar binnen en IA de brede blik van binnen, die EA dan herkent of niet". (IAD)

"Het draait om mensen, bezetting bij IA en EA is cruciaal". (IAD)

"Niet zeuren op elkaar, maar als IA en EA ben je 'bondgenoten voor good governance' en moet je vanuit je eigen autonomie zeker blijven samenwerken!" (IAD)



“Er is gezond en frequent informeel overleg over raakvlakken, ontwikkelingen en ervaringen”. (IAD)

“Communicatie tussen interne en externe accountant is proactief en open dit draagt bij aan het tijdig adresseren van risico’s”. (IAD)

“Gezamenlijke risico-analyse m.b.t. IT en daarop afgestemde werkzaamheden”. (IAD)

“Uitvoeren joint audits”. (IAD)

“IAF gaat meer gebruik maken van Big Data Analytics (data-analyse en proces mining) om interne data te kunnen analyseren. Hier wordt de gehele populatie in betrokken en is veel krachtiger dan steekproeven”. (IAD)

“We hebben naast de drie formele overleggen ook met enige regelmaat (elk kwartaal) informeel overleg, waarin we open praten over observaties en ontwikkelingen. Dit draagt in belangrijke mate bij aan het onderlinge vertrouwen”. (IAD)

“De wederzijdse afstemming van de controleaanpakken voorafgaand aan de controle blijkt efficiënt en effectief te zijn”. (IAD)

“Veel communiceren. Concrete plannen maken, afspraken maken. Verwachtingen over en weer concreet uitspreken. Meerdere keren per jaar overleggen”. (IAD)

“De kosten van de externe accountant vallen binnen het budget van Internal Audit; meerwerkverzoeken worden door Internal Audit geëvalueerd op noodzaak en daardoor ontstaat zicht op welke business units niet voldoende stukken aanleveren aan de externe auditor”. (IAD)

“IAD’s hebben veelal een andere focus dan de jaarrekeningcontrole. In toenemende mate zie ik IAD’s afscheid nemen van deze taken omdat ze de eisen die gesteld worden niet meer waar kunnen of willen waarmaken”. (EA)

“De coördinerende rol van IAD is voor ons als audit team waardevol. In geval van issues onder tijdsdruk kan een onafhankelijke IAD interventie tot oplossingen leiden”. (EA)

“Samenwerkingsmodel is formeel in een document vastgelegd als een set van principes dat jaarlijks wordt geëvalueerd op effectiviteit en efficiency”. (EA)

“Het is van belang dat de IAD zich bewust is van de aanpak en documentatievereisten van de externe accountant. Dat is een belangrijke voorwaarde om te komen tot een optimale samenwerking tussen in- en extern accountant”. (EA)

“Tijdige communicatie van issues en berichtgeving naar AC afstemmen zodat er een duidelijke lijn is”. (EA)

“Positionering van de IAD is relevant in het kader van onafhankelijkheid jegens bestuur. Dit hangt samen met de rolinvulling van de IAD binnen de organisatie. Ook is zelfstandige en externe rol van IAD naar ‘those charged with governance’ relevant”. (EA)

3.8.2 Ideeën om samenwerking te optimaliseren

De laatste vraag in de vragenlijst betrof het verzoek of er ideeën waren om de onderlinge samenwerking te optimaliseren. Zoals aanpassingen in regelgeving, het wegnemen van ervaren drempels of benoemen van stimulerende factoren. Hier werd uitgebreid op in gegaan.

Bijlage 1 bevat een integrale weergave van de aangeleverde ideeën.

3.9 STELLINGEN

De vragenlijsten bevatten ook een aantal, soms prikkelende, stellingen waarop gereageerd kon worden.

Stelling 1 Het personeelsverloop bij de andere partij is groot. Dit leidt o.a. tot kennisverlies, onvoldoende ervaring in de afdeling of het controle team en tot inefficiency.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	0	11	-11
Oneens	9	45	-36
Neutraal	30	33	-3
Eens	44	11	33
Helemaal eens	17	0	17

Hier lopen de meningen van de beide beroepsgroepen duidelijk uiteen.

De helft van de IAD's is het eens met deze stelling, tegenover slechts 11% van de externe accountants.

Hieronder enkele citaten van IAD's:

"Onze externe accountant zelf is uitermate deskundig! Ik ervaar het echter wel dat zij er helemaal alleen voor staat. Onder haar is alle branchespecifieke kennis de afgelopen jaren allemaal uit dienst gegaan. Triest om te zien / te ervaren!"

"Kwaliteit (junior) staf en overdracht kan beter. Door groot verloop in het team elk jaar dezelfde vragen. Ook komt het voor dat de teamleden de antwoorden niet begrijpen of niet in de juiste context kunnen plaatsen"

"Naast personeelsverloop is ook de verplichte roulatie - uit oogpunt van objectiviteit mooi, uit oogpunt van kennisborging een issue, alsmede ook de beperkte keuze in de markt"

"De top is ervaren, heeft sector kennis en brengt die ook in. De controleteams daarentegen kennen vaak veel wisselingen en zijn in doorsnee minder ervaren"

Een extern accountant geeft de volgende toelichting op zijn antwoord.

"In zekere zin zou het personeelsverloop van Internal Audit wel wat hoger mogen, vooral wanneer mensen met een RA/RE profiel en deskundigheid naar de business zouden gaan en daarmee het Internal Control System zouden kunnen versterken. Idem voor de andere kant op: mensen vanuit Risk Management, Compliance of IT zouden een goede leerschool hebben aan een periode te werken bij de IAD"

Stelling 2 De samenwerking met de andere partij is bij de overige assurance opdrachten (niet-financiële informatie) intensiever dan bij de controle van de jaarrekening.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	5	28	-23
Oneens	32	44	-12
Neutraal	38	17	21
Eens	25	11	14
Helemaal eens	0	0	0



De meeste externe accountants (72%) en een aanzienlijk deel van de interne auditors (37%) is het niet eens met deze stelling. Deze antwoorden sluiten aan bij de eerder besproken onderzoeksresultaten waaruit bleek dat de samenwerking bij de jaarrekeningcontrole intensiever is dan bij de overige assurance opdrachten (zie paragraaf 3.4).

Stelling 3 De externe accountant kan als gevolg van de methoden/procedures binnen hun kantoren moeilijk meegaan met nieuwe initiatieven zoals ‘process mining’ en steunen op gedrag en cultuur.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	3	22	-19
Oneens	25	39	-14
Neutraal	30	22	8
Eens	28	17	11
Helemaal eens	14	0	14

Misschien niet geheel onverwachts zijn de meeste externe accountants (61 %) het oneens met deze stelling. Van de IAD's is 42% het wel met deze stelling eens. Verwachten zij op dit terrein meer van hun counterparts?

Stelling 4 ‘Tailormade’ samenwerken met de IAD is bij de externe accountant vaak niet mogelijk.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's
Helemaal oneens	2
Oneens	30
Neutraal	28
Eens	33
Helemaal eens	7

Deze stelling is alleen aan de IAD's voorgelegd. De meningen zijn verdeeld. De vraag die hierbij gesteld kan worden is wat precies wordt verstaan onder ‘tailormade samenwerken’. In ieder geval vindt 40% van de IAD's dat dit vaak niet mogelijk is.

Stelling 5 De externe accountant is voldoende deskundig in/op mijn specifieke sector/branche.
respectievelijk De medewerkers van de IAD zijn voldoende deskundig (ervaring/opleiding).

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	2	0	2
Oneens	7	11	-4
Neutraal	16	17	-1
Eens	59	55	4
Helemaal eens	16	17	-1

Uit de antwoorden op deze stelling blijkt dat beide beroepsgroepen geen twijfels hebben over de deskundigheid van de ander. Hieruit kan worden afgeleid dat gebrek aan deskundigheid geen reden is om de samenwerking niet aan te gaan. Zoals bekend hebben veel interne auditors eerder als externe accountant gewerkt en derhalve hebben zij dezelfde opleiding gevolgd.

Stelling 6 De medewerkers van het controleteam zijn deskundig genoeg en krijgen voldoende begeleiding.
respectievelijk De medewerkers van de IAD zijn deskundig genoeg op het gebied van jaarrekeningcontrole en krijgen voldoende begeleiding.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	0	0	0
Oneens	19	22	-3
Neutraal	35	33	2
Eens	44	34	10
Helemaal eens	2	11	-9

Hier zien we weinig verschil in de antwoorden tussen IAD's en EA's, alhoewel sommigen het oneens zijn met deze stelling. Een interne auditor schrijft:

“De controleleider “verschuilt” zich in gesprekken met de klant vaak achter de “deskundigen” op de achtergrond en lijkt zelf vaak de kennis niet meer in huis of paraat te hebben. Moet steeds de “achterban” raadplegen”.

Een externe accountant geeft hierbij de volgende toelichting:

“In het algemeen heb ik het gevoel dat de IAD meer breed georiënteerd is en daardoor niet specifiek genoeg kennis heeft vanuit het jaarrekeningperspectief”.

Stelling 7 De afdeling vaktechniek van het accountantskantoor / ons kantoor heeft een steeds grotere rol gekregen in de controle van de jaarrekening.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	0	17	-17
Oneens	5	11	-6
Neutraal	33	16	17
Eens	39	39	0
Helemaal eens	23	17	6

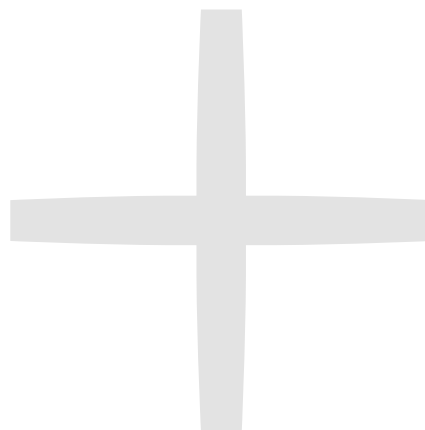
Meer dan de helft van de IAD's (62%) en de EA's (56%) onderschrijven deze stelling.

Stelling 8 De kwaliteit van de assurance opdrachten (waaronder jaarrekeningcontroles) kan versterkt worden indien de samenwerking met de andere partij wordt verbeterd.

Antwoord mogelijkheid	% IAD's	% EA's	Vershil
Helemaal oneens	2	0	2
Oneens	10	11	-1
Neutraal	31	22	9
Eens	46	56	-10
Helemaal eens	11	11	0

Het is goed om te zien dat de meerderheid het eens is met deze stelling. Hopelijk dragen de ideeën en suggesties in dit rapport bij aan het verbeteren van de samenwerking. De bereidheid hiertoe is in ieder geval bij beide beroepsgroepen duidelijk aanwezig.





4. CONCLUSIES

Uit het LIO onderzoek kunnen de volgende voorzichtige conclusies worden getrokken:

- De bestaande samenwerking tussen de IAD en de EA varieert sterk per organisatie.
- In het algemeen blijkt echter dat de samenwerking nog verder verbeterd / geïntensiveerd kan worden (zie de resultaten bij paragraaf 3 in dit rapport) teneinde de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole en overige assurance opdrachten te versterken (zie de antwoorden bij stelling 8).
- De EA besteedt de laatste jaren meer aandacht aan de formele vereisten van de jaarrekeningcontrole waaronder dossiervorming, hetgeen een negatieve invloed lijkt te hebben op de wijze waarop wordt samengewerkt met de IAD.
- Bij beide beroepsgroepen is sprake van een grote bereidheid om de samenwerking verder te verbeteren. Hiertoe zijn dan ook veel ideeën en suggesties aangedragen.
- De diepgang van de controle door de EA lijkt toegenomen te zijn, hetgeen een positieve ontwikkeling is.
- De samenwerking bij andere assurance opdrachten is minder intensief dan bij de controle van de jaarrekening.



BIJLAGE 1

IDEEËN OM DE SAMENWERKING TE VERBETEREN

Het LIO bestuur was ook benieuwd naar de ideeën van interne auditors en externe accountants om de samenwerking verder te optimaliseren. Zijn er wellicht aanpassingen in de regelgeving nodig? Zijn er drempels? Wat zijn stimulerende factoren?

Hieronder volgt een integrale weergave van de reacties op de open vragen in de enquête.

IDEEËN OM DE SAMENWERKING TE OPTIMALISEREN

Interne auditors:

De scope en de verwachting die het maatschappelijk verkeer aan de externe accountant stelt is groter geworden. Daar zitten aspecten tussen die een externe accountant (nagenoeg) niet waar kan maken. Denk zo aan Houston rapport bij ING, de rol van accountant bij bedrijfsfraudes (had externe accountant een rol bij dieselschandaal VW?), cybersecurity, compliance risico's, productontwikkelingsrisico's, betrouwbaarheid stuurinformatie, etc, etc.. Ik denk dat de externe accountant een niet te grote broek aan moet trekken over wat hij waar kan maken en wat niet. De externe accountant bij grote e/o complexe organisaties kan niet zonder een innige samenwerking met de IAF om terreinen die verder van het 'traditionele' werkterrein van de accountant ligt waar te maken.

Ik hoor vaak dat COS 610 veeleisend zou zijn en accountants daardoor relatief snel concluderen dat het niet steunen op de IAD dossier makkelijker is dan de uitdaging aan gaan en wel te kijken hoe je complementair kunt zijn. Ketenkracht opzoeken. Daarnaast loopt een IA hele dagen rond in de organisatie dus een gouden bron inzake gedrag en cultuur ook op boardniveau.

Ik denk dat regelgeving te veel als excuus wordt gebruikt. De externe accountant moet meer substance based werken i.p.v. compliance based. Minder ticking the boxes. Dat komt niet door de regelgeving want dat kan nooit de bedoeling zijn van de regelgever. Dus tijd besteden aan de belangrijkste zaken.

De 'angst voor de AFM' moet in geteugeld worden. Externe accountant zou weer wat meer zijn natuurlijke adviesrol moeten kunnen pakken en ook vanuit de controlerende rol de verbetering van de bedrijfsvoering van de gemeenten moeten adresseren. Daar is nu echt geen tijd meer voor (in ons geval). Continue wordt er geschermd: dat kan niet, dat mag niet meer van de AFM, de tijden zijn veranderd, etc. Rule-based in plaats van principle-based. En dat in zo'n maatschappelijk relevante sector als binnenlands bestuur!

We hopen heel erg dat dit ook mogelijk wordt als de 'Rechtmatigheidsverantwoording 2021' wordt ingevoerd. Dat er

weer een gezamenlijke missie is tussen EA en IA om de 'bedrijfsvoering' van een gemeente te challengen en te verbeteren. Want daar hebben we meer aan dan dat er 1x per jaar een controleverklaring bij de jaarstukken (die niemand leest) wordt afgegeven!! Goed om te zien dat de CTA dan ook met de VNG als belangrijkste stakeholder in gesprek gaat. Tot slot: de 'drang'/'verplichting' om alles maar gegevensgericht gecontroleerd te willen hebben is niet meer van deze tijd. EA, IA en gemeente moeten meer werk maken van digitale audits, gebruik maken van data (hoe kwalitatief onvolwassen die soms nog is)! Daar ligt de toekomst!

Alle internal audit rapporten zijn gedeeld met de externe accountant. Het is niet duidelijk in hoeverre de externe accountant hiervan gebruik heeft gemaakt. Indruk bestaat wel dat ze alles zelfstandig willen beoordelen wat vaak niet efficiënt gebeurt door het ontbreken van kennis.

Efficiency van de uitvoering van de externe audit zou periodiek een agenda punt moeten zijn voor gesprekken tussen de interne en externe auditor.

Ik ben positief over de open samenwerking. Externe accountant is wel formalistischer ingesteld, er wordt veel tijd besteed aan documentatie en andere zaken die voor de gecontroleerde organisatie en internal audit niet zichtbaar zijn.

IAF moet dossiers van accountant geheel in kunnen zien, ook om op te steunen. Key is kwaliteit leveren voor klant en samenleving en niet te verschuilen achter regeltjes of bang zijn voor aansprakelijkheid.

De risico inschattingen zouden gedeeld moeten worden. Onze inschattingen zijn anders dan die van de extern accountant, maar dat is geen punt voor overleg/afstemming. Ook de bevindingen van de extern accountant zouden met de intern accountant afgestemd moeten worden.

Ontwikkelingen rondom Big Data Analytics gaan weer voor een nieuwe verschuiving in de samenwerking zorgen.

Visie IIA gaat ook in op insight en advise. Dit biedt meer toegevoegde waarde. Dit past niet bij COS/NBA en wordt daardoor minder relevant. Externe accountant zal daar op in moeten spelen. Tevens is huidige aanpak gegevensgericht (door AFM rapport), wat samenwerking in systeembeoordeling/toezicht niet bevordert. EA zou meer kunnen betekenen vanuit risico's management en continuous assurance. Dan kan er meer gesteund worden op IAF.

Samen een Management Letter opstellen, werkt positief voor de samenwerking.

Het maakt in de samenwerking uit vanuit welke optiek een externe accountant kijkt naar de IAD, wordt er gekeken vanuit de kracht van de IAD en het vertrouwen daarin of vanuit controle en wantrouwen. Uiteraard is dit afhankelijk van de beide rollen en de intensiteit van het raakvlak daarbij (bv. internal audit die ook / uitgebreid betrokken is bij financial audit versus internal audit die volstrekt niet betrokken is bij financial audit). Explicitering van de samenwerking en van de (scope van) werkzaamheden en daarbij aangeven van minimeisen en grenzen, kan helpen en doublures voorkomen. Qua compliance is er efficiency in uitvoering van werkzaamheden te realiseren door (bijvoorbeeld) de NBA-regelgeving en de IIA-standards scherp en duidelijk op elkaar aan te laten sluiten. Stimulans door verankering als verplicht agendapunt binnen bestuur en toezichthouder van organisatie.

Wij hebben m.i.v. boekjaar 2019 een nieuwe/andere externe accountant en hebben de verwachtingen en behoeften t.a.v. de samenwerking daarin meegenomen. Daarmee is de verwachting dat de samenwerking sterk zal verbeteren t.o.v. nu. De scope van de externe accountant is echt anders dan die van de IAD. Internal audit kijkt juist breder dan alleen de jaarrekeningcontrole. Dat betekent altijd dat de samenwerking beperkt zal zijn. Wel zou inzichtelijker gemaakt kunnen worden waar de overlap is.

Identieke audit ratings om transparantie/consistentie tussen IA en EA te vergroten.

Wat mij betreft is het persoonlijk contact cruciaal, dit maakt of breekt de samenwerking. Over het algemeen is deze nu goed.



Samenwerking verloopt goed. Aandachtspunt is wel scope wijzigingen van de accountant gedurende de opdracht. Het Vic plan met de aantallen was in het verleden afgestemd en dan gedurende het jaar akkoord. Dit jaar moesten daar gedurende het jaar wijzigingen op plaats vinden vanwege scope wijziging extern accountant. Dit ging dan om aantallen en wijze van steekproef trekken. Je merkt door de interne reviews bij de accountant dat er gedurende het jaar diverse wijzigingen in aanpak plaatsvinden die ook de scope van het interne controleplan raken.

Ontwikkelen van de soft skills en empathisch vermogen van de accountant.

Niet louter verzinken in wet- en regelgeving maar ook gevoel ontwikkelen voor wat er op enig moment bij de klant leeft.

Externe accountants moeten meer één lijn kiezen ten aanzien van IAD. NVKS laat mogelijkheid wel gebruik van IAD te maken, zonder dat IAD nog COS hoeft te volgen, mits IAD andere beroepsstandaarden, voorbeeld IIA, volgt. Merk dat accountantsorganisaties daar verschillend mee omgaan. Kwaliteit is uiteraard van belang, maar focus ook bij kleiner wordende IAD's - het beperken van beroepsstandaarden kan hier positief aan bijdragen.

Zou goed zijn om een visiedocument op te stellen over de complementariteit van de functies. We moeten elkaar versterken zo leveren we meer toegevoegde waarde voor het bedrijf en afgeleid de maatschappij. Discussie nu veelal over formele documentatie eisen en scoping.

Wellicht in opleiding voor accountants meer aandacht voor Internal Audit. Ik spreek assistenten in opleiding voor accountant die amper weten wat Internal Audit is. Maar wellicht hebben zij niet goed opgelet toen dit aan de orde was.

De externe accountant zou naar mijn mening maximaal moeten steunen op het three lines of defense model naar opzet, bestaan en werking. Plaats, kwaliteit en functioneren van de IAD moeten een integraal deel van dit model uitmaken. Vanuit de beroepsorganisatie is daarbij goed aan te geven aan welke eisen de IAD moet voldoen om voor de externe accountant, die rol te kunnen vervullen. IAD's en externe accountants zijn dan complementair en de auditcapaciteit wordt maximaal aangewend ten behoeve van alle stakeholders. Er bestaat anderzijds het inherente risico dat interne en externe accountant in splendid isolation opereren en dat het bedrijf ervaart zaken dubbel te doen ten behoeve van de auditors (in- en extern).

Externe accountants:

Waarborgen concretiseren die helpen om een interne accountant wel in te kunnen zetten als niet volledig aan COS 610 kan worden voldaan.

Vanuit regelgeving zijn er geen drempels. Het is noodzakelijk dat het management van de IAD de geldende kwaliteitsnormen omarmt, zoals deze ook voor ons als externe accountant gelden. We moeten beiden onafhankelijk en zelfstandig blijven opereren, dus de IAD moet deze slag voornamelijk ook zelf uitvoeren. Wij kunnen niet het halve werk van IAD gaan afmaken, dan doen we het opnieuw. Dat is niet efficiënt. Kortom, het zit vooral in gedrag en cultuur van mensen om hier meer gebruik van te kunnen gaan maken

Gezien de compliance druk op de externe accountant over risico-afwegingen en documentatie heeft dit invloed op de professionele samenwerking tussen interne en externe accountant. Dit vereist naar de toekomst nog meer duidelijkheid naar elkaar toe wat van elkaar verwacht mag worden en vooral ook waar wel of niet geleveraged kan worden van elkaars werkzaamheden. Daarnaast wordt in toenemende mate geïnvesteerd in data analyse en continuous auditing door de externe accountant, wat de vraag oproept hoe gebruikmaking van deze tools het huidige samenwerkingsmodel verder onder druk zet.

Voor een goede samenwerking is van belang dat de Interne Audit Functie goed op de kaart staat van de CEO/Management en van de Chair Audit Committee. Als daar het juiste draagvlak bestaat dan is een goede samenwerking voor de hand liggend.

Bewustwording bij interne accountant over de werkzaamheden externe accountant zou naar mijn mening veel aandacht moeten krijgen. Bij IAD's werken veel mensen die in het verleden bij externe accountants werkzaam zijn geweest en hun kennis veroudert uiteraard. Onderhoud op dat punt is dus steeds nodig.

Als de interne beheersing bij een organisatie niet goed is, heeft ook een IAD een onmogelijke opdracht. In de publieke sector is dat een dilemma omdat ik van oordeel ben dat de externe accountant graag met een IAD zou willen samenwerken, echter werk van de IAD staat onder druk van tekortkomingen in de AO/IB die verzwaarde aandacht en ook (herstel)kwaliteit- en acties van de IAD vergen. Dan komt IAD in een dubbelrol en is deze niet meer onafhankelijk i.h.v. COS 610 en onbruikbaar voor de externe controle. Ik denk dat de waarde van de IAD voor de accountants controle niet los gezien kan worden van de interne opwaardering van de kwaliteit van de AO/IB. Door daar eerst de versterking door te voeren, kan IAB haar audit rol op volwaardige wijze invullen en kan weer nagedacht worden over samenwerken met de externe accountant binnen de COS610 bepalingen. Ik zie dus geen heil in aanpassing van voorwaarden vanuit de COS maar wel vanuit de organisaties zelf.

IAD's worden steeds professioneler. Indien dat het geval is betere samenwerking mogelijk.

Als de RVC de rol van de IAD uitbreidt, zou dat goed zijn voor de externe accountant.

AANPASSINGEN IN REGELGEVING NODIG?

Interne auditors:

Standaard 610 procedures worden nu door de extern accountant als een grote last gezien wanneer men gebruik wil gaan maken van werkzaamheden van een IAD. hier zou aanpassing van de regelgeving zeker belemmeringen weg kunnen nemen.

In de corporate governance code is voor OOB's veel geregeld over de aanwezigheid van de IAF. Nog te weinig over het kader waar binnen een IAF moet werken, welke terreinen afgedekt moeten zijn en welke vorm van samenwerking tussen IAF en externe accountant er moet zijn. Denk ook na of de corporate governance code niet een bredere scope moet hebben naar niet OOB's.

Zorgen dat de accountant kan steunen op werkzaamheden van IA. COS 610 zou op de schop moeten.

Bij niet verplicht geregleerde oob's (dus geen bank en/of verzekeringsbedrijven) is het aan de ondernemingsleiding al dan niet in overleg met RvC/Audit comité om de interne auditfunctie in te richten en daarbij de (gewenste) samenwerking met de externe accountant te bepalen. Ik ben dan ook tegen een geregleerde c.q. verplichte samenwerking (in welke vorm dan ook) tussen interne auditors en externe accountants.

Aanpassing van controle standaarden lijkt mij wenselijk. Op het moment dat van krachtige tools gebruik gemaakt kan worden door organisaties moet dit ook effect hebben op de activiteiten van de externe accountant. De huidige standaarden staan dit maar gedeeltelijk toe. Dan wordt het slechts gebruikt bij de planning (risico analyse) en de verzamelen van bewijs, terwijl er meer mogelijkheden zijn.

COS 610 vormt mijns inzien echt een drempel. Ik heb vernomen dat het invullen van de COS 610 nagenoeg net zo veel tijd vergt als de besparing die gerealiseerd wordt doordat de IAF activiteiten uitvoert.

De huidige vereisten voor banken om het Deposito Garantie Stelsel jaarlijks zowel door de interne als externe auditor te laten beoordelen resulteert in onduidelijkheid over wie wat doet en hoe we enige efficiëntie kunnen borgen.

De rigide uitleg van COS 610 blijkt een drempel te zijn in de samenwerking en de optimalisatie van de controleketen.



Dit zou niet afhankelijk moeten zijn van een accountantskantoor of zelfs individuele accountant. Er wordt door de externe accountant vanuit de COS 610 geredeneerd en in mindere mate wat hun controle toevoegt voor de organisatie en daarmee de optimalisatie van de controleketen.

Optimale samenwerking is naar mijn idee vooral dat er geen dubbel werk gedaan wordt. En dat dus de IAD ook op het werk van de externe accountant zou moeten kunnen/ mogen steunen. De regelgeving lijkt vooral gericht te zijn op andersom (externe accountant steunt op IAD).

Regelgeving lijkt nu drempel om daadwerkelijk op de werkzaamheden te steunen (meer dan in verleden).

Externe accountants:

In het algemeen zou het goed zijn als bijvoorbeeld OOBs/PIEs beter verantwoording afleggen rondom interne beheersing. Gegeven de dynamiek in de maatschappij zou het voorschrijven van regelgeving rondom interne beheersing (SOx of SOx-light) toch wenselijk zijn, en de plicht van ondernemingen om daarover te rapporteren en tevens voor de accountant om daar assurance bij te geven. Dat gaat verder dan het huidige in control statement. Interne beheersing is dan vooral ook inclusief COS240/COS250 onderwerpen. Internal Audit afdelingen zouden hier een rol bij kunnen gaan spelen als third line of defence.

De keuze voor het gebruik van werkzaamheden van IAD is vaak beperkt door de regelgeving. Op basis van huidige regelgeving is de afweging vaak dat het efficiënter is om zelf de werkzaamheden uit te voeren. We kunnen in de audit vooral steunen op werkzaamheden van IAD op de niet-significante risico's. Deze werkzaamheden kunnen vaak ook door junior medewerkers uitgevoerd worden en per saldo levert het geen besparing op bij gebruik van werkzaamheden van IAD.

ZIJN ER DREMPELS?

Interne auditors:

Een drempel is dat het van belang is dat de directie van de organisatie een duidelijk doel voor ogen heeft met de IAD. Dit is of het behalen van efficiency bij de jaarrekeningcontrole en ondersteuning van de extern accountant of het van extra toegevoegde waarde zijn voor het bedrijf in het proces van continue verbetering. Ondersteuning van de extern accountant zorgt namelijk direct voor verplichte nummertjes en het hanteren van materialiteitsbegrippen die voor de onderneming wellicht minder relevant zijn.

Externe stage voor interne RA's in opleiding bij de externe accountant is moeizaam - binnen regels is het zoeken, maar uiteindelijk gelukt.

Feitelijk wordt door NBA het intern opleiden van RA's zo moeilijk mogelijk gemaakt. Aanpak op dat vlak is recent veranderd, waardoor ons Interne Stagebureau dat jaren tot volle tevredenheid heeft gefunctioneerd, noodgedwongen moest sluiten. Een verarming die ik ten volle het NBA verwijt.

Internal Audit en externe accountant volgen beide andere sporen, met hetzelfde einddoel, de continuïteit van de onderneming. Dilemma is dat beroepsgroep enorm onder druk staat inzake kwaliteit controles. Reflex is om dat te verbeteren met allemaal checklisten. Terwijl een principle based aanpak voor meer toegevoegde waarde zal leiden voor de audittee. Daar staat dan ook nog tegenover dat het maatschappelijk verkeer weer een andere behoefte heeft. Als interne accountant zoek je naar een sparringpartner die je scherp houdt en checkt op inhoudelijke (controle)issues, maar gelet op hier genoemde komen ze daar niet / onvoldoende aan toe. Primair voor externe accountant is een controle dossier dat aan alle kwaliteitseisen voldoet en dat zorgt ervoor dat niet altijd de echte inhoudelijke discussies worden gevoerd.

Het risico van het verregaand optimaliseren van de relatie en op elkaar steunen is dat IA als een kostenfactor voor de EA audit kan worden beschouwd. Een drempel voor de accountant voor het steunen op IAs werkzaamheden is dat wij

niet dezelfde rigide kwaliteitsstandaarden willen implementeren.

De drempel van de EA ligt bij de AFM. Hierdoor blijft de EA volharden in een vooral gegevensgerichte controleaanpak.

De drempels worden gevormd door de regels.

Drempels om te kunnen steunen op de interne audit kunnen minder. Nu moet de externe accountant rekening houden met 'te veel' regels en kiest sneller om eigen werkzaamheden uit te voeren dan om te steunen op de interne audit.

Belangrijkste hindernissen: 1). toegang dossier extern accountant; 2). makkelijker maken/goed snappen hoe wisselwerking AFM extern accountant loopt in steunen op IAD om resterende barrières weg te nemen.

Externe eisen vanuit NBA, AFM worden doorvertaald naar uit te voeren werkzaamheden IAD. Zet efficiënte samenwerking onder druk.

Algemene trend is wel dat behoorlijk reperformance gedaan wordt op werk van IAD, waardoor efficiency steeds meer een vraagstuk is, terwijl we zien dat IAD (logischerwijs) meer inhoudelijke kennis van de processen heeft, maar deze voorsprong teniet wordt gedaan door de toenemende mate van kwaliteitseisen, zowel voor de IAD als voor de externe accountant.

Externe accountants:

Er zijn geen drempels, open relatie.

Vaak neem je wel kennis van de aanpak en risicoanalyse van de IAD maar is de testaanpak (in de zin van het aantal items wat er getoetst wordt, etc. en de formalisering van vastlegging) niet zodanig dat dit ons als extern accountant voldoende comfort geeft om zelf minder werkzaamheden te verrichten.

De regelgeving in ISA is vaak een belemmering om met IADs te werken, daarnaast is de mate van diepgang van documentatie van de controlewerkzaamheden minder dan van de externe accountant.

STIMULERENDE FACTOREN

Interne auditors:

Stimulerende factoren betreft zeker de ontwikkeling naar een meer compliance minded maatschappij, waarbij de relevantie voor compliant handelen steeds groter wordt. Op dit soort onderwerpen waar minder snel een materialiteit geldt zou de extern accountant meer gebruik moeten maken van werkzaamheden die reeds door IAD's worden uitgevoerd.

Het is trekken om samen te bewegen naar een data driven auditaanpak, met toepassing van procesmining en data science.

Stimulerend is wel dat we nu voorzichtig samen experimenteren.

Stimuleren werkt het wederzijds informeren over bevindingen en jaarplan.

Het is een kwestie van kwaliteit en vertrouwen. Een beetje plezier helpt ook.

Externe accountants:

Stimulerende factoren zijn transparante en tijdige communicatie, georganiseerd periodiek overleg en wederzijdse review van (concept) rapportages. Dit in de hier geschetste setting waarop wij met IAD samenwerken. Verder een goede



vierhoeksrelatie RvC, RvB, IAD, externe accountant en tone at the top bij RvC/RvB waar accountant en IAD heel goed samen kunnen optrekken en het belang van elkaars functie ondersteunen en blijven uitdragen.

Stimulerend is dat de CEO en Chair AC voldoende tijd en lerende/luisterende houding hebben voor de inzichten die de IAD biedt en ook voor de IAD opstaat richting de business (bijvoorbeeld wanneer de aanbevelingen van de IAD door de business worden gechallenged).

OVERIGE REACTIES

Interne auditors:

De naam interne accountant is verwarrend. Het betreft een internal auditor functie die breder kijkt dan een internal accountant. Uitgaande van de interne audit functie zie ik nauwelijks tot geen samenwerking met de externe accountant. Ik kan me voorstellen dat als bedrijven een interne accountant hebben er wel mogelijkheden tot samenwerking zijn. Ik ga daar niet verder op in.

Vanuit de organisatie bezien, voegt in ons geval de externe accountant weinig toe. De controle vindt plaats op verzoek van de eigenaar van de organisatie.

Een intern accountant is een achterhaald begrip. Internal auditor is iets heel anders dan een intern accountant (de overheid heeft die nog wel). Ik denk dat het LIO zich beter kan opheffen en de belangenbehartiging van internal auditors die ook RA zijn grotendeels door het IIA kan laten verzorgen. De NBA kan zich dan richten op de enkele heel specifieke zaken die voor een RA die ook internal auditor is van belang zijn. Maar in het algemeen is er een wereldwijde beroepsvereniging (IIA) die veel beter in staat is om de belangen van de internal auditor te behartigen.

Externe accountants:

Samenwerking verloopt prima en er wordt optimaal gebruikt gemaakt van elkaars werk, waarbij er vanuit een efficiency perspectief bewust voor gekozen wordt om niet te steunen op elkaars audit files.

Een aanbeveling richting LIO bestuur / NBA is om best practices te delen van situaties waar bij er wel gesteund wordt op elkaars werk en daarbij met name ook in gaan op de documentatie vereisten en de behaalde efficiency-voordelen.

BIJLAGE 2

www.Accountant.nl, 21 juni 2019

Externe accountants en internal auditors verkennen 'best practices' in samenwerking

Externe accountants en internal auditors gaan op 2 juli met elkaar in discussie over de onderlinge samenwerking. Mogelijk leidt het tot een handreiking.

Lieuwe Koopmans

De bijeenkomst is een initiatief van de Ledengroep Interne & Overheidsaccountants (LIO) van de NBA. In de aanloop naar de discussiemiddag stuurde het bestuur van de ledengroep een enquête naar de aangesloten internal auditors (afdelingshoofden van IAF's) en naar hun 'counterparts': de externe accountant waarmee ze samenwerken. In dit onderzoek wordt onder meer geïnventariseerd in hoeverre wordt samengewerkt bij de controle van de jaarrekening en bij het geven van assurance bij niet-financiële informatie (bijvoorbeeld op het vlak van maatschappelijk verantwoord ondernemen). De resultaten worden op 2 juli gepresenteerd.

Mogelijk wordt op basis van deze enquête en de conclusies van de discussiemiddag een aanzet gegeven tot een handreiking over de samenwerking tussen internal auditors en externe accountants, aldus NBA-LIO-bestuurslid Ronald van Rijswijk. Ook een overzicht van 'best practices' voor die samenwerking is een optie. Hij nodigt leden van harte uit om deel te nemen aan de gedachtewisseling over dit issue. "Behalve over verschillen gaat het dan ook om hoe beide partijen elkaar kunnen versterken."

Corporate Governance

Verschillende ontwikkelingen hebben in de afgelopen jaren impact gehad op de verhouding tussen externe accountants en internal auditors. In de eerste plaats de jongste versie van de Code Corporate Governance, waarin niet alleen de internal auditor een expliciete plek kreeg, maar waarin ook werd gesteld dat beide partijen in hun werk complementair zijn aan elkaar. Dit had als gevolg dat meer ondernemingen belangstelling toonden voor het opzetten van een eigen IAF, ook in de (semi-) publieke sector, en dat al bestaande internal auditafdelingen binnen bedrijven een steviger positie kregen.



‘De internal auditor is niet een soort hulpsinterklaas van de externe accountant.’

Ook de eigen rol richting de externe accountant wordt nu door de code duidelijker gemaakt, vindt Astrid Langeveld, groepsdirecteur internal audit bij Achmea en IIA-bestuurslid. “De internal auditor is daardoor niet een soort hulpsinterklaas van de externe accountant, maar heeft een eigen zelfstandige rol in de governance. In de praktijk zie je bij veel bedrijven inmiddels een volwassen, gelijkwaardige relatie tussen de accountant en de IAF.”

COS 610

Daarnaast zorgde het verscherpte AFM-toezicht op de jaarrekeningcontrole door externe accountants ervoor dat laatstgenoemden de befaamde richtlijn COS 610 strakker gingen uitleggen en toepassen. Het effect daarvan was dat internal auditors minder werkzaamheden gingen verrichten in het kader van de controle van de jaarrekening, omdat accountants daar naar eigen zeggen niet voldoende op konden steunen. Dit gold overigens niet voor IAF's van financiële instellingen, die regelmatig voorbereidend werk doen en in sommige gevallen (zoals bij ziektekostenverzekeraars) zelfstandig een oordeelsverklaring opstellen voor toezichthouders.

De COS 610-kwestie versnelde een trend die al langer zichtbaar was bij IAF's: dat cijfers en financiële processen minder prioriteit hebben in het auditwerk en dat er een verschuiving richting strategische en niet-financiële processen en de kwaliteit van management control plaatsvindt. “Ik doe wat de externe accountant niet doet en omgekeerd”, aldus Ronald Jansen, Chief Audit Executive bij Ikea en vice-voorzitter van IIA. “Uiteraard delen we elkaars bevindingen en bij het invoeren van nieuwe systemen (met impact op de jaarrekening) werken we zelfs gebroederlijk samen.”

Interpretatie

‘De afdeling vaktechniek is binnen organisaties steeds dominanter.’

De herziene Code en de omgang met COS 610 waren echter niet voor iedereen eenduidig. Externe accountants gingen dit verschillend interpreteren, signaleert Ronald van Rijswijk. “Voor een deel is dat verklaarbaar omdat elke situatie weer anders is; denk bijvoorbeeld aan de onderlinge verschillen tussen de internal auditafdelingen naar grootte en kwaliteit. Aan de andere kant zijn individuele meningen niet bevorderlijk voor de helderheid.” Astrid Langeveld (Achmea) maakte zelfs mee dat binnen hetzelfde kantoor accountants verschillend dachten over de samenwerking met de internal auditors. “Zo is de afdeling vaktechniek binnen organisaties steeds dominanter, wat afspraken over samenwerking op groepsniveau voor een specifiek bedrijf kan doorkruisen.” Van Rijswijk en Langeveld zijn daarom gecharmeerd van het idee om te komen tot een soort handreiking waarin, behalve een inventarisatie van best practices over de samenwerking, meer duidelijkheid wordt verschaft over de uitleg van de relevante regelgeving en de invloed van het extra toezicht door de AFM.

Breder

Ronald Jansen (Ikea) staat gereserveerder tegenover een dergelijke handreiking. “Nadenken over best practices vind ik prima, maar een handreiking in de zin van aanvullende richtlijnen vind ik een stap te ver en in de verkeerde richting. Daarvoor is het onderwerp in mijn ogen te situationeel afhankelijk.” Ook omdat het idee vanuit de NBA komt, is Jansen verder beducht voor een te grote focus op de controle van cijfers en financiële processen. “Dat zou tegengesteld zijn aan de ontwikkeling van veel internal auditafdelingen. Een eventuele handreiking moet breder zijn dan alleen de invloed van COS 610, dus ook aandacht voor strategische en niet-financiële processen.” Ook Langeveld onderkent dit punt: “Een IAF beoordeelt het gehele beheersingsraamwerk en daarin dus ook de maatregelen die zijn getroffen om betrouwbare stuur- en verantwoordingsinformatie te hebben. Dat is breder dan vanuit jaarrekeningperspectief. En omdat werkzaamheden van beide partijen elkaar hier kunnen overlappen is samenwerking cruciaal.”

BIJLAGE 3

www.NBA.nl, 12 juli 2019

Discussiemiddag NBA-LIO: samenwerking externe accountant en internal auditor is geen ‘one size fits all’

De manier waarop externe accountants en internal auditfuncties hun samenwerking vormgeven, hangt vooral af van zaken als regelgeving, toezicht en de omvang van de onderneming. Daarnaast spelen factoren als een ‘wederzijdse klik’ en respect voor elkaars verantwoordelijkheden een belangrijk rol.

Dat was de rode draad van een NBA/LIO-rondetafel-discussie die op 2 juli werd gevoerd tussen beide beroepsgroepen. De middag stond onder leiding van Phillip Wallage, voormalig partner KPMG en nu hoogleraar VU/UvA. Hij schetste de ontwikkeling van de afgelopen 35 jaar, van een situatie waarin de externe accountant ‘zichzelf belangrijker vond’ naar een meer gelijkwaardige en volwassen relatie.



Lage respons op enquête

LIO-secretaris Johan Scheffe trapte af met resultaten van een enquête onder beide partijen over hun onderlinge samenwerking. Daarbij sprong meteen de lage respons van vooral externe accountants (10%) in het oog. Gecombineerd met het gegeven dat in de zaal internal auditors flink in de meerderheid waren, riep dit bij Tjalling Tiemstra (commissaris bij o.m. ABN Amro) de vraag op hoe belangrijk externe accountants dit onderwerp eigenlijk vinden. “Het lijkt voor hen geen echt issue te zijn.”

Evaluatie met richtlijn COS 610

De externe accountants die wel aan de enquête meededen, gaven enerzijds in meerderheid aan dat ze IAF's hebben geëvalueerd op basis van COS 610, maar anderzijds dat met amper een kwart op basis van deze richtlijn wordt samengewerkt. Omgekeerd stelde de helft van de internal auditors dat ‘hun’ externe accountants wel gebruik maken van hun werkzaamheden maar niet op grond van COS 610. Verder bleek dat een overgrote meerderheid van beide beroepsgroepen rapporten en risico's met elkaar deelt en op de hoogte is van elkaars controle-aanpak. Dat geldt overigens niet voor de controledossiers: internal auditors hebben nauwelijks tot geen inzicht in het dossier van de externe accountant.



KPN en EY over samenwerking in de praktijk

In een gezamenlijke presentatie lieten audit-director Piet Vrolijk (KPN) en accountant Frank Blenderman (EY) vervolgens zien hoe een samenwerking er in de praktijk uit kan zien. Uitgangspunt daarbij is dat EY zoveel mogelijk steunt op het interne beheersingsmodel van KPN, dat mede gebaseerd is op de 'three lines of defense'. Een relevante voorwaarde is dat een dergelijk model voldoet aan de interne 'global audit methodology' van EY. Naarmate het auditrisico toeneemt verricht EY zelf meer werkzaamheden. Vrolijk en Blenderman benadrukten dat behalve kennis en kunde, ook typisch menselijke factoren als onderling vertrouwen, respect en een wederzijdse klik, belangrijk zijn voor een succesvolle samenwerking.

Discussie over samenwerking

Door een aantal panels, bestaande uit internal auditors en externe accountants, werd nader gediscussieerd over de onderlinge samenwerking, waarbij moderator Wallage ook de zaal betrok. Uit het gesprek werd onder meer duidelijk dat IAF's bij bedrijven/organisaties in een (sterk) gereguleerde sector een bijzondere positie hebben, mede omdat ze regelmatig zelf rapportages moeten aanleveren aan een toezichthouder. Daarnaast bleek dat assurance van niet-financiële informatie bij organisaties in de (semi-)publieke sector vaak belangrijker is dan de controle van de jaarrekening. Dit type omgevingsfactoren hebben veel invloed op de samenwerking met de accountant.

Greep uit suggesties

Tot slot een greep uit de suggesties, ideeën en opmerkingen die tijdens deze discussie door panelleden en aanwezigen werden gedaan.

"Wanneer de 'derde defensielinie' bij een organisatie in orde is, kan de externe accountant dat niet negeren."

"Soms is het zo ingewikkeld om aan te tonen dat je op basis van COS 610 kunt steunen op een IAF, dat ik het maar achterwege laat."

"Kijk behalve naar COS 610 ook eens naar COS 315."

"In regelgeving omtrent controle op risicomanagement is nog veel onduidelijk. Er is veel overlap in het werk van externe accountants en internal auditors."

"De in-control-statement is nog onvoldoende gedragen."

"De externe accountant heeft de IAF op zichzelf niet nodig om de jaarrekening te controleren, maar het is wel fijn dat de afdeling er is."

"De internal auditor is een interne spoorzoeker en kijkt specifiek naar bepaalde onderwerpen. Dat zou beter kunnen worden opgepakt door externe accountants."

"De normen voor assurance op niet-financiële informatie zijn nog volop in ontwikkeling en er is dus nog veel onduidelijk."

"De internal auditor werkt in opdracht van de RvB en de RvC en is dus niet in de positie om (anders dan de externe accountant) verantwoording af te leggen op de AvA."

"Verhoudingsgewijs vulden veel kleine IAF's de enquête in, maar in deze discussie komt hun positie en hun samenwerking met de externe accountant nauwelijks aan bod."

BIJLAGE 4

www.Accountant.nl, opinie 1 juli 2019

Ketenkracht werkt!

Accountants in verschillende rollen gebruiken elkaars kracht nog niet genoeg. Dat was de afdrank van een recente bijeenkomst van internal auditors en externe accountants. Het echt toepassen van de kracht van accountants in de keten (ketenkracht) heeft maatschappelijke meerwaarde. En het is nog leuk ook!

Ketenkracht bestaat uit meerdere schakels in dezelfde keten van accountants in diverse rollen. Het gaat mij nu in eerste instantie over de schakel in de samenwerking tussen internal auditors en externe accountants. Hierover organiseerde LIO begin juli een bijeenkomst. Daarin ging het nogal eens over dubbel werk doen en onderling vertrouwen. Internal audit en externe accountant vullen elkaar mooi aan. Je zou kunnen zeggen dat de internal auditor op specifieke onderwerpen de diepte in gaat. De externe accountant bekijkt de breedte van de organisatie. Deze combinatie zorgt voor maatschappelijke meerwaarde: er is meer en meer gerichte (assurance)informatie voor de externe accountant beschikbaar, het zorgt voor meer assurance voor de organisatie zelf en het zorgt voor een beter beeld van de organisatie. Maar om dat te bereiken is ook wat nodig.

Want een dergelijke samenwerking is er niet altijd en overal. Ketenkracht vraagt gelijkwaardigheid, een juiste mindset, een open communicatie en respect voor ieders verantwoordelijkheidsgebied. Het vraagt ook diepgaande documentatie in het dossier van de externe accountant. En het vraagt flexibiliteit, want er zijn internal auditors met verschillende volwassenheidsniveau's en een diversiteit aan opdrachten voor internal audit. Dus past dat altijd in de samenwerking? Om een dergelijke samenwerking überhaupt te willen verkennen is de juiste mindset een belangrijk onderwerp. Mijn gevoel daarbij is dat er meer en meer accountants dit opzoeken, maar ook dat individuele accountants er nog huiverig tegenover staan.

Wat daarbij zal helpen is om het uitgangspunt voor de samenwerking om te draaien: van 'Nee, mits...' naar 'Ja, tenzij...'. Laten wij onszelf gunnen om die samenwerking verder op te zoeken en te intensiveren. Het heeft echte meerwaarde. En lekker met mede-accountants samenwerken zorgt wederzijds voor continue verbetermogelijkheden.

Ronald van Rijswijk is werkzaam bij de Audit Dienst van de Sociale Verzekeringsbank (SVB) en is tevens bestuurslid van de Ledengroep Intern en Overheidsaccountants (LIO) van de NBA.



BIJLAGE 5

www.Accountant.nl, 17 januari 2018

Hoe nauw werken internal auditors en externe accountants samen?

In de aangepaste Corporate Governance Code kreeg de internal auditor een steviger positie. Wat betekent dat voor de samenwerking met de externe accountant? Verhalen uit de praktijk.

Lieuwe Koopmans

Het hing al een tijdje in de lucht en wat zich in de praktijk bij een aantal voorlopers al aftekende, kreeg eind 2016 expliciet een plek in de nieuwe Corporate Governance Code. De codecommissie, onder leiding van Jaap van Manen, besloot dat de internal auditfunctie (IAF) een belangrijke pijler is in het interne-risicomanagementsysteem van een bedrijf of organisatie en legde dat in een aantal richtlijnen ook daadwerkelijk vast.

De IAF krijgt een directe rapportage- en overleglijn met de raad van bestuur en met het audit committee. En dit RvC-orgaan keurt tevens de benoeming (en het ontslag) van het hoofd van de IAF goed en beoordeelt het door de IAF opgestelde controleplan. Deze maatregelen moeten directie en commissarissen in staat stellen interne risico's eerder te signaleren, zekerheid te krijgen over de risicobeheersing en daar zo nodig actie in te ondernemen.

NBA-onderzoek

Een belangrijke vraag is wat dit betekent voor de samenwerking tussen internal audit en de externe accountant. Volgens Van Manen werken de twee nauw samen en zijn ze in zekere zin complementair. Een onderzoek door NBA-LIO en IIA Nederland uit 2016 liet zien dat de samenwerking bij veel bedrijven en instellingen al op een of andere manier is vormgegeven. Maar ook dat in de intensiteit van het contact veel variatie bestaat. Zo had zeventig procent van de ondervraagde internal auditors regelmatig overleg met de externe accountant en derhalve dertig procent niet. Daarnaast stemde tachtig procent het eigen jaarplan af met de externe accountant, maar slechts een derde betrok de externe accountant in de risicoanalyse waarop het jaarplan is gebaseerd. Bijna negentig procent van de internal auditors deelt de onderzoeksrapporten met de externe accountant.

Om in aanvulling op deze geaggregeerde cijfers meer zicht op de verhalen van de werkvloer te krijgen, ging Accountant.nl op zoek naar praktijkervaringen van zowel internal auditors als externe accountants. Hoe intensief is hun contact,

wat is de inhoudelijke afstemming en waar begint de verantwoordelijkheid van de één en eindigt de verantwoordelijkheid van de ander? En niet onbelangrijk: zijn er gevolgen voor de controle op de jaarrekening? Vijf verhalen uit de praktijk.

‘We delen informeel gegevens over gedrag en cultuur’

Daco Daams is managing director Group Business Risk & Audit Randstad.

“We hebben iedere maand contact met de externe accountant. We weten van elkaar wat we doen en stemmen dit onderling af. Uiteraard ook bij het maken van ons jaarplan: bij de risicoanalyse treden we hierover al in overleg met elkaar. Soms nemen we suggesties van de externe accountant over, bijvoorbeeld om een assessment te doen op een bepaald bedrijfsproces zoals bij de verwerking van klantcontracten. Anderzijds is lang niet alles relevant voor de accountant, aangezien zij toch een focus hebben op financial reporting.

‘We delen alle rapporten en onderzoeksresultaten met de externe accountant.’

We delen alle rapporten en onderzoeksresultaten met de externe accountant. Zij gebruiken dit om hun risicoanalyses te voeden voor hun eigen controleplan en om de resultaten van hun eigen controles mee te vergelijken. Daarnaast heeft het delen van informatie ook een informele component. Bij dit informal sharing bespreken we wat we als IAF waarne- men op het vlak van gedrag en cultuur, iets wat je vaak moeilijk kunt vatten in vastomlijnde normenkaders en waar je dus ook niet altijd eenvoudig schriftelijk over kunt rapporteren. Een goed gesprek past daar beter. Deze ‘afdrank’ helpt de accountant en de internal auditor om bepaalde accenten te leggen in zijn audit en rapportage.

De externe accountant steunt bij de jaarrekeningcontrole niet volledig op het werk van onze IAF. Daar is een formele COS 610 voor ons niet relevant. Voor Deloitte en ons is ‘niet steunen op’ een bewuste keuze, omdat wij ons als Internal Audit vooral richten op ‘management control’ en de aandachtsgebieden die onze executive board en audit committee aanwijzen, zoals business risks, IT-systemen en operationele bedrijfsprocessen. Het heeft als gevolg dat er dus sprake kan zijn van dubbel werk, door reguliere afstemming beperken we dat dan tot het minimum. Wel maken wij over en weer gebruik van de controles op de IT-systemen.”

‘Audit committee stimuleert samenwerking IAF en externe accountant’

Maureen Vermeij-de Vries is hoofd IAF zorgverzekeraar CZ.

“Omdat we zowel operational, IT als financial audits uitvoeren, en bij dat laatste ook betrokken zijn bij de jaarrekening- controle, hebben we behoorlijk vaak contact met de externe accountant. We geven zelf gecertificeerde verklaringen af voor besloten verkeer, bijvoorbeeld bij de gegevensaanleveringen aan de Nederlandse Zorgautoriteit. Daarnaast voldoen we aan alle COS 610-criteria, dus de externe accountant kan formeel gezien steunen op onze werkzaamheden. Wat wij belangrijk vinden is juist die kritische blik van buiten, daarmee kan de externe accountant zijn toegevoegde waarde leveren. Daar waar mogelijk binnen de regels, verrichten wij al het voorwerk voor de externe accountant. Dat voorkomt onnodige organisatiebelasting en beheerskosten. Bij het opstellen van onze jaarplannen nemen we ieders risicoanalyse door en bespreken we nadrukkelijk waar we complementair zijn in de uitvoering van de werkzaamheden. De raad van bestuur daagt ons hiertoe ook uit.

We delen onze rapportages en onderzoeksresultaten via periodiek overleg. De lijnen zijn kort en we weten elkaar wan- neer nodig ook informeel te vinden. Daarnaast zetten we na afronding van onze werkzaamheden onze elektronische dossiers open voor de externe accountant. Ze kunnen op een voor hun geschikt moment op afstand inloggen. Op die manier kan de accountant ook volgen of de actiepunten als gevolg van een onderzoek zijn opgevolgd. Omgekeerd kun- nen wij voor wat betreft kennis delen een beroep doen op het vaktechnisch bureau van de accountantsorganisatie.



‘Ons audit committee is groot voorstander van een sterke samenwerking tussen de IAD en de externe accountant.’

Ons audit committee is groot voorstander van een sterke samenwerking tussen de IAD en de externe accountant. We hebben per jaar een aantal formele ARC-besprekingen, maar er is ook periodiek bilateraal overleg met de ARC waarin de samenwerking expliciet aan de orde komt.”

‘Toezichthouders verwachten wisselwerking’

Leon Jansen is partner Audit & Assurance bij BDO.

“Als accountant ben ik onder meer betrokken bij de audit van financiële instellingen. Daar is het contact intensief, gemiddeld één keer per maand. Bij het jaarplan van de IAF is ons uitgangspunt dat een aantal risico's het werk van beide partijen moet raken. Wij leggen het IAF-plan naast onze eigen planning en stemmen de aanpak af met de IAF. Meestal worden onze suggesties door de IAF overgenomen. Dat is overigens wederzijds, wij volgen ook belangrijke risico's die de IAF signaleert. We bespreken daarnaast onze rapportages, zoals de management letter, in concept met de internal auditor, waarbij we ervaringen uit de controle delen. Je ziet dat toezichthouders en audit committee deze wisselwerking tussen interne en externe accountant ook verwachten.

Daarnaast ben ik ook accountant van Nederlandse dochters van buitenlandse beursfondsen. Daar beperkt het contact zich vooral tot momenten wanneer de buitenlandse IAF in Nederland is. We richten ons dan met name op de onderzoeksrapporten die betrekking hebben op het onderdeel dat we controleren. We nemen er kennis van en kijken naar de onderliggende dossiers.

‘Mijn indruk is dat veel ondernemingen hun internal auditafdeling vooral inzetten voor operational audits, gericht op het toetsen van de interne beheersing.’

Mijn indruk is dat veel ondernemingen hun internal auditafdeling vooral inzetten voor operational audits, gericht op het toetsen van de interne beheersing. De nieuwe governance code hecht daar nu ook meer belang aan. Niet al deze audits zijn voor ons interessant, aangezien sommige audits betrekking hebben op specifieke bedrijfsprocessen die geen materiële financiële stromen of risico's raken en ook geen invloed hebben op de verslaggeving. In de praktijk steunen we af en toe direct op het werk van de IAF's bij de jaarrekeningcontrole. Daar wordt wel een aantal eisen aan gesteld. Daarnaast blijf je als externe accountant verantwoordelijk en moet je zelf voldoende betrokken zijn. Gezien het werk dat daar voor beide partijen aan vast zit moet het om een behoorlijke audit gaan, wil het efficiënt zijn.”

‘We zitten grotendeels in hetzelfde controledomein’

Linda Braam en Ferry Timp zijn interne accountant bij respectievelijk de gemeenten Alkmaar en Leiden.

Braam: “Gemiddeld genomen hebben we eenmaal per maand contact met de externe accountant. Bij de jaarrekeningcontrole spreiden we het contact over de verschillende controleonderdelen. Door het jaar heen hebben we op eigen initiatief contact over bijvoorbeeld veranderende regelgeving, zoals de decentralisatie van het sociaal domein.

In de praktijk kun je ons zien als een vooruitgeschoven post van de externe accountant. Bij de overheid en dus ook bij gemeenten gaat het naast de getrouwheid ook om de rechtmatigheid van de uitgaven, bijvoorbeeld bij inkoop en aanbesteding. Dat is een belangrijk onderdeel van ons werk en daar liggen dus ook de belangrijkste risico's die terugkomen in ons jaarplan, die we bespreken met de accountant. Ze maken gebruik van onze onderzoeksresultaten bij de jaarrekeningcontrole. Vanuit de risicoanalyse doet de accountant steekproefsgewijs een check op de dossiers.

Als je kijkt naar het officieel steunen op het werk van de internal auditor door de externe accountant, dan vielen we in 2015 nog wel onder COS 610, maar in 2016 niet vanwege strakkere AFM-regelgeving. Voor 2017 zijn we hier nog over in gesprek.”

‘De accountant doet suggesties voor verbetering van het interne auditplan en bepaalt zelf zijn eigen accenten voor zijn controle.’

Timp: “Ook wij hebben gemiddeld eens per maand contact met de externe accountant. Omdat we grotendeels in hetzelfde ‘controledomein’ zitten, omtrent de getrouwheid en rechtmatigheid van financiële stromen en jaarrekening-posten, kunnen we makkelijk afstemmen. Daarnaast delen we het concept van het auditplan en discussiëren daar ook over, vooral over de achterliggende risicoanalyse. De accountant doet suggesties voor verbetering van het interne auditplan en bepaalt zelf zijn eigen accenten voor zijn controle, bijvoorbeeld ten aanzien van wet- en regelgeving waar we mee te maken hebben.

Bij de jaarrekeningcontrole is de externe accountant vanwege de COS 610-criteria nu wel strenger bij de vraag of ze op ons werk kunnen steunen. Op zichzelf vindt de accountant het prettig dat we als internal auditor veel werkzaamheden op het vlak van getrouwheid en rechtmatigheid verrichten. In de praktijk kunnen ze daarmee dus toch veel aanvullende zekerheid halen uit onze conclusies en bevindingen. Maar ze nemen het werk niet volledig over en trekken hun eigen plan vanuit hun eigen verantwoordelijkheid, onder meer door onafhankelijke selecties op de te controleren processen en jaarrekeningposten.”

‘We wijzen de IAF op de externe omgeving’

Rogier van Adrichem is audit partner bij PwC.

“Als auditpartner ben ik betrokken bij de controle van een aantal banken, waaronder één zeer grote. Het contact met de IAF's is zeer frequent, met die van de grote bank bijna dagelijks. Dit komt vooral omdat bij banken de internal auditors betrokken zijn bij de jaarrekeningcontrole. Als externe accountant zetten wij daarbij de lijnen uit, de IAF voert op basis daarvan een aantal controletaken uit. Afhankelijk van het risico van de gecontroleerde post doen wij nog een aanvullende check. Zo'n negentig procent van deze IAF-controles is procesgericht, aangezien de focus bij de IAF's toch ligt op operational audit.

We bespreken het conceptjaarplan van de IAF altijd in detail. Daarbij brengen we vooral in om behalve naar de interne organisatie ook te kijken naar de externe omgeving. Wat gebeurt er met de concurrentie, de klanten en de regelgeving en wat voor risico's brengt dit met zich mee? Mijn indruk is dat dit perspectief wel gehoor vindt, ik zie het nu vaker terugkomen in de jaarplannen.

We ontvangen alle onderzoeksresultaten en rapportages van de IAF. Als externe accountant let ik dan onder meer op wat voor impact het kan hebben op de jaarrekeningcontrole. Als een internal auditor bijvoorbeeld constateert dat er op een bepaalde plek geen functiescheiding is, dan is dat voor ons relevant. Daarnaast volgen we op kwartaalbasis of de aanbevelingen die de IAF's doen ook daadwerkelijk worden opgevolgd. Voor ons is dat een signaal dat de desbetreffende bank een lerende organisatie is en uiteindelijk zorgt dat ervoor dat onze audit makkelijker gaat. Dit soort ideeën zie je nu terugkomen in de corporate governance code. Verder zie je bij banken dat ook de toezicht-houders hier meer naar kijken. Zowel de EBA als het Basel-comité geven in de governance van een bank de IAF een stevigere rol.”



BIJLAGE 6

BADO-NOTITIE DE VERBIJZONDERDE INTERNE CONTROLE BIJ DECENTRALE OVERHEDEN

De commissie *Bedrijfsvoering, Auditing Decentrale Overheden* (BADO) bestaat uit deskundigen die onder meer werkzaam zijn bij gemeenten, provincies, de VNG, de beroepsorganisatie van accountants (NBA), accountantskantoren/diensten en het Rijk. De commissie BADO stelt het oplossen van problemen voorop. Problemen die raken aan de bedrijfsvoering en de accountantscontrole van decentrale overheden.

De BADO-notitie (februari 2019) over de verbijzonderde interne controle (VIC), is bedoeld als een nadere toelichting op de huidige mogelijke situatie voor belanghebbenden van een decentrale overheid, mede naar aanleiding van eerdere ontwikkeling in de accountancyregelgeving. De commissie BADO wil een handreiking bieden aan met name decentrale overheden, waarbij inzicht geboden wordt in hoe de verbijzonderde interne controle kan worden ingericht en welke gevolgen dit heeft voor de mogelijkheden voor de controlerend accountant om hiervan gebruik te maken.

In een tekstblok is een voorbeeld van de positionering van de IAF in Leiden opgenomen in de notitie. Overigens wordt op andere plekken in de notitie verwezen naar het voorbeeld van de gemeente Leiden, maar dan gaat het vooral om de samenwerking met de externe accountant.

In het tweede deel van de notitie gaat in op de volgende vraag: Op welke manier kan de accountant gebruik maken van de VIC, bij zijn controle? Het betreft hier de volgende vier mogelijkheden, namelijk als:

- 1) instrument om de aanlevering van stukken aan de accountant te verbeteren;
- 2) onderdeel van het interne beheersingskader om toezicht te houden op de uitvoering van interne beheersingsmaatregelen (zie Standaard 610 paragraaf 16, 7 en 8 en Standaard 315);
- 3) interne beheersingsmaatregel (zie Standaard 610 paragraaf 16 en 9 en Standaard 330), waarop hij kan steunen bij zijn organisatiegerichte werkzaamheden;
- 4) interne auditfunctie (IAF, zoals bedoeld in Standaard 610; zie Standaard 610 paragraaf 14a en 15).

De BADO-notitie zelf is onder andere te downloaden via:

- cie BADO: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/documenten/rapporten/2019/02/14/de-verbijzonderde-interne-controle-bij-decentrale-overheden>
- NBA: <https://www.nba.nl/themas/publieke-sector/werkgroep-decentrale-overheden/#sdo--en-bado-notities>

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl

